



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

**UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

IMPACTO DE LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA EN EL SECTOR FORESTAL.

por

**BETTINA CURE
LORENA ISLAS
RAFAEL MONZÓ**

TUTOR: Gabriela Cetrangolo

**Montevideo
URUGUAY**



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

2008

Agradecimientos

Queremos agradecer en primer lugar, a la Cra. Gabriela Cetrangolo por el valioso tiempo que nos ha dedicado en esta monografía, así como también por los invaluable conocimientos que nos ha aportado.

Asimismo, queremos agradecer el apoyo brindando por el Cr. Pablo Amaro que supo guiarnos durante la preparación de este trabajo.

Por otro lado, queremos agradecer al Cr. Diego Wollheim, Cr. Martín Studer, Dr. Andrés Blanco, Ec. y Cr. Isaac Alfie, Cr. Alberto Couriel, Ing. Agr. Ricardo Echeverría, Ing. Agr. Carlos Mantero e Ing. Agr. Luis Sayagués Laso por habernos concedido una entrevista en la que nos aportaron su opinión acerca de temas importantes para nuestra monografía.

Finalmente, queremos expresar un agradecimiento muy especial a nuestras familias y amigos que nos apoyaron e impulsaron en el transcurso de nuestra carrera universitaria.

INDICE	
Introducción y objetivos	pág. 7
Capítulo 1: Características del Sector Forestal	
1.1 La Forestación en Uruguay y en el Mundo	pág. 9
1.1.1 La Forestación en el contexto Mundial y Regional	pág. 9
1.1.1.1 Contexto Mundial	pág. 9
1.1.1.2 Contexto Regional – América del Sur	pág. 12
1.1.2 La Forestación en el Uruguay	pág. 14
1.1.2.1 Principales productos forestales comercializados en nuestro país	pág. 16
1.1.2.1.1 Productos madereros	pág. 17
1.1.2.1.2 Productos no madereros	pág. 20
1.1.2.1.2.1 Certificados de Carbono	pág. 21
Capítulo 2: Antecedentes del Régimen de Promoción Forestal	
Capítulo 3: Tratamiento fiscal aplicable al Sector Forestal previo a la Ley No. 18.083 de Reforma Tributaria	
3.1. Impuesto a la Renta Agropecuaria (IRA)	pág. 29
3.1.1 Hecho Generador	pág. 29
3.1.2 Tasa	pág. 30
3.1.3 Renta Bruta	pág. 30
3.1.4 Renta Neta	pág. 31
3.1.4.1 Ajuste fiscal por inflación	pág. 33
3.1.5 Exoneraciones	pág. 34
3.1.5.1 Ley Forestal	pág. 34
3.1.5.2 Exoneración por inversiones	pág. 36
3.1.5.3 Canalización del ahorro	pág. 37
3.2 Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC)	pág. 38
3.2.1 Agroindustrias	pág. 39
3.2.2 IRIC Instantáneo	pág. 40
3.3 Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)	pág. 40
3.3.1 Hecho Generador	pág. 40
3.3.2 Tasa	pág. 41
3.3.3 Monto imponible	pág. 41
3.3.4 Impuesto Adicional INIA y MEVIR	pág. 42
3.3.5 Opción IRA – IMEBA	pág. 42
3.4. Impuesto al Patrimonio (IP)	pág. 42
3.4.1 Hecho Generador	pág. 42

3.4.2 Tasa	pág. 43
3.4.3 Monto Imponible	pág. 44
3.4.3.1 Valuación de bienes muebles e inmuebles para personas jurídicas	pág. 44
3.4.3.2 Determinación del pasivo deducible para personas jurídicas	pág. 45
3.4.4 Exoneraciones	pág. 45
3.4.4.1 Exoneración del patrimonio afectado a la actividad agropecuaria	pág. 45
3.4.4.2 Ley Forestal	pág. 46
3.4.4.3 Exoneración de maquinaria agropecuaria	pág. 46
3.4.5 Abatimiento	pág. 46
3.5 Impuesto al Valor Agregado (IVA)	pág. 46
3.5.1 Hecho Generador	pág. 46
3.5.2 Tasa	pág. 47
3.5.3 Monto Imponible y liquidación del impuesto	pág. 47
3.5.4 IVA correspondiente a los “productos agropecuarios en estado natural”	pág. 48
3.5.5 Exoneraciones	pág. 49
3.6 Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA)	pág. 50
3.6.1 Hecho Generador	pág. 50
3.6.2 Tasa	pág. 51
3.6.3 Monto Imponible	pág. 51
3.6.4 Exoneraciones	pág. 51
3.7 Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP)	pág. 51
3.7.1 Hecho Generador	pág. 51
3.7.2 Tasa	pág. 52
3.7.3 Monto Imponible	pág. 52
3.7.4 Exoneraciones	pág. 52
3.8 Régimen de Promoción de Inversiones	pág. 53
Capítulo 4: Cambios introducidos por la Ley de Reforma Tributaria con incidencia en el Sector Forestal.	pág. 55
4.1 Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)	pág. 55
4.1.1 Hecho Generador	pág. 56
4.1.2 Tasa	pág. 57
4.1.3 Renta Bruta	pág. 57
4.1.4 Renta Neta	pág. 58
4.1.4.1 Ajuste por inflación fiscal	pág. 63
4.1.5 Exoneraciones	pág. 63
4.1.5.1 Proyectos de Madera de Calidad	pág. 63
4.1.5.2 Exoneración por inversiones	pág. 64
4.1.6 Precios de transferencia	pág. 64

4.2 Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)	pág. 65
4.3 Impuesto al Patrimonio (IP)	pág. 66
4.4 Impuesto al Valor Agregado (IVA)	pág. 67
4.5 Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA)	pág. 68
4.6 Ley de Promoción y de Protección de Inversiones	pág. 69
4.6.1 Beneficios	pág. 71
4.7 Algunas obligaciones tributarias en calidad de responsable	pág. 71
4.7.1 Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	pág. 71
4.7.2 Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)	pág. 72

Capítulo 5: Casos de particular interés surgidos a partir de la eliminación de exoneraciones del sector	pág.74
--	---------------

5.1 Definición de Madera de Calidad	pág.74
5.2 Gastos de Implantación	pág. 75
5.2.1 ¿Deducción opcional o preceptiva de los gastos de implantación?	pág. 76
5.2.2 Análisis de los diferentes escenarios posibles según tipo de renta y tratamiento de los gastos.	pág. 77
5.2.3 Definición de “gastos de implantación”	pág. 79
5.3 Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores	pág. 80
5.4 Exoneración por Inversiones	pág. 81
5.5 Alcance de la exoneración de IRAE aplicable a las rentas derivadas de la Explotación.	pág. 81
5.6 Subsidios	pág. 82
5.7 Rentas derivadas de la compra y venta de montes y madera cosechada adquirida de terceros	pág. 84
5.8 Permuta de madera	pág. 85
5.9 Rentas derivadas de la enajenación de inmuebles	pág. 86
5.10 Rentas derivadas de la enajenación de establecimiento comercial vs. establecimiento agropecuario	pág. 86
5.11 Ajuste por inflación fiscal	pág. 88

5.12 Alcance de la exoneración de IP	pág. 90
5.13 Absorción de Pasivo por los bienes exonerados a través de la Ley Forestal	pág. 91
5.14 Tratamiento fiscal de los Bonos de Carbono	pág. 92
5.14.1 Definición y tratamiento tributario de los CERs.	pág. 93
Capítulo 6: Algunas Reflexiones	pág. 97
6.1 Análisis de las promociones al sector forestal	pág. 97
6.2 Inadecuación del régimen de IRAE al ciclo productivo forestal	pág. 102
6.2.1 Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores (PFEA)	pág. 103
6.2.2 Otras opiniones acerca del régimen de IRAE	pág. 103
Capítulo 7: El Sector Forestal en la región	pág. 105
7.1 El Sector Forestal en Brasil	pág. 105
7.1.1 Reseña histórica	pág. 105
7.1.2 Datos estadísticos del sector	pág. 106
7.1.3 Política y Legislación Forestal	pág. 107
7.1.3.1 Estructura Tributaria Brasilera	pág. 107
7.1.3.2 Marco Legal Forestal en Brasil	pág. 111
7.2 El Sector Forestal en Chile	pág. 113
7.2.1 Reseña histórica	pág. 113
7.2.2 Factores clave en el desarrollo forestal chileno	pág. 115
7.2.3 Política y Legislación Forestal	pág. 115
7.2.3.1 Estructura Tributaria Chilena	pág. 115
7.2.3.2 Marco Legal en Chile	pág. 117
7.3 Cuadro comparativo del régimen fiscal del sector forestal en la región	pág. 120
Capítulo 8: Conclusiones	pág. 122
Anexo 1. ZONAS DE PRIORIDAD FORESTAL EN NUESTRO PAIS	pág. 127
Anexo 2. BONOS DE CARBONO – ARCHIVO EXTRAIDO DEL DIARIO EL PAIS, SECCIÓN GENTE Y NEGOCIOS, NOVIEMBRE 2010	pág. 128
Anexo 3. NÓMINA DE MAQUINARIA AGRÍCOLA EXONERADA DEL IVA SEGÚN RESOLUCIÓN DE LA D.G.I. No. 305/979 DE 30.11.979	

Y COMPLEMENTARIAS

pág. 129

***Anexo 4. INSUMOS AGROPECUARIOS – ARTICULO 39 DEL
DECRETO No.220/998 DEL 12/08/1998***

pág. 135

Referencias bibliográficas y web visitadas

pág. 139

Introducción y objetivos

La actividad agropecuaria del Uruguay se ha basado históricamente en la producción de carne, lana y granos.

Sin embargo, a partir de la década del 80 comienza a producirse un crecimiento sostenido de la producción forestal impulsado por varios factores, entre ellos:

- Condiciones naturales favorables para la forestación (clima, suelos, etc.)
- Fuerte incentivo por parte del Estado a través de la aprobación de Regímenes de promoción Forestal, destacándose el creado por la Ley Forestal No. 15.939 sancionada en el año 1987 que procuró dinamizar el sector través de importantes exoneraciones y otros beneficios que analizaremos detalladamente en el presente trabajo.

Hoy en día, podríamos decir que el país dispone de una importante masa forestal que a su vez dio lugar al establecimiento de industrias procesadoras de madera con muy altos niveles de inversión. De esta forma, la actividad forestal y las industrias vinculadas han tenido un crecimiento sustancial posicionándose como una de las principales del país.

En este contexto, con fecha 27 de diciembre de 2006 el Poder Legislativo sancionó la Ley No. 18.083 – Ley de Reforma Tributaria (LRT)- , que introdujo modificaciones sustanciales en el Sistema Tributario Nacional.

Las mismas consistieron básicamente en la eliminación de un gran número de impuestos de baja recaudación e impacto económico y la creación de nuevos tributos. Asimismo, fueron modificados ciertos impuestos del sistema tributario anterior. En este marco, fueron introducidas restricciones a las exoneraciones tributarias aplicables a la forestación.

Este trabajo tiene como objetivo analizar los cambios introducidos por la LRT con impacto en el sector forestal, mostrando desde el punto de vista conceptual el sistema tributario y los beneficios fiscales aplicables al sector antes y después de dicha reforma.

A estos efectos, se entenderá que el sector forestal comprende las actividades de explotación de bosques para la producción de madera excluyendo las posteriores etapas de industrialización y las actividades de servicio vinculadas a la producción forestal (transporte, logística, servicios silvícolas, etc.). Por su parte, al referirnos al sistema tributario aplicable al sector nos referimos a tributos nacionales recaudados por la DGI que alcanzan la actividad bajo análisis.

El presente trabajo ha sido estructurado en 8 capítulos a través de los cuales nos fuimos aproximando a los objetivos planteados. A continuación se presenta un resumen de cada capítulo a fin de mostrar brevemente el aporte de cada uno:

- 1- Breve descripción de las características generales del sector forestal a nivel mundial, en la región y finalmente en nuestro país. Principales indicadores que reflejan el crecimiento del sector.

- 2- Reseña acerca de la evolución de los beneficios fiscales y subsidios otorgados al sector forestal previo a la aprobación de la LRT.
- 3- Descripción del régimen tributario aplicable al sector en nuestro país previo a la sanción de la LRT.
- 4- Análisis de las principales modificaciones introducidas por dicha Ley.
- 5- Análisis de algunos aspectos y situaciones que no se encuentran regulados por la legislación vigente así como de ciertas normas cuya redacción, a nuestro juicio, carece de suficiente claridad a los efectos de su aplicación. Incluimos también algunos ejemplos en los cuales entendemos la normativa fiscal no se adapta a las características del ciclo productivo forestal.
- 6- Presentación de algunas opiniones relevadas de diversos actores intervinientes en la aprobación de la LRT o vinculados al sector empresarial forestal del país, en relación a las promociones establecidas para el sector así como también a la inadecuación del régimen de IRAE al ciclo productivo forestal.
- 7- Reseña sobre el sector forestal en algunos países de la región (Brasil y Chile) así como de los regímenes tributarios aplicables en cada uno de ellos.
- 8- Síntesis de las conclusiones arribadas a lo largo del trabajo.

Cabe aclarar que este trabajo no incluye el análisis ni medición del impacto económico de los cambios introducidos por la LRT, por entender que se trata de un estudio de carácter económico fuera del alcance propuesto.

Capítulo 1: Características del Sector Forestal

A efectos de ubicarnos en el sector y sus particularidades, en el presente capítulo abordaremos algunos temas que nos servirán de base para la realización del presente trabajo monográfico.

En primera instancia, describiremos la situación mundial y regional de la forestación. Realizaremos además una breve reseña histórica de la forestación en el Uruguay para luego introducirnos en la realidad actual del sector en nuestro país.

Finalmente efectuaremos un análisis de los distintos productos obtenidos de la forestación, tanto maderables como no maderables, destacando particularmente dentro de este último grupo un nuevo producto: los certificados de carbono.

1.1 La Forestación en Uruguay y en el Mundo

1.1.1 La Forestación en el contexto Mundial y Regional

1.1.1.1 Contexto Mundial

Entre las diferentes regiones del mundo, Europa representa un cuarto del total de la superficie forestal, seguida por América del Sur, América Central, América del Norte y finalmente Asia que es la región con menor porcentaje de área forestal¹.

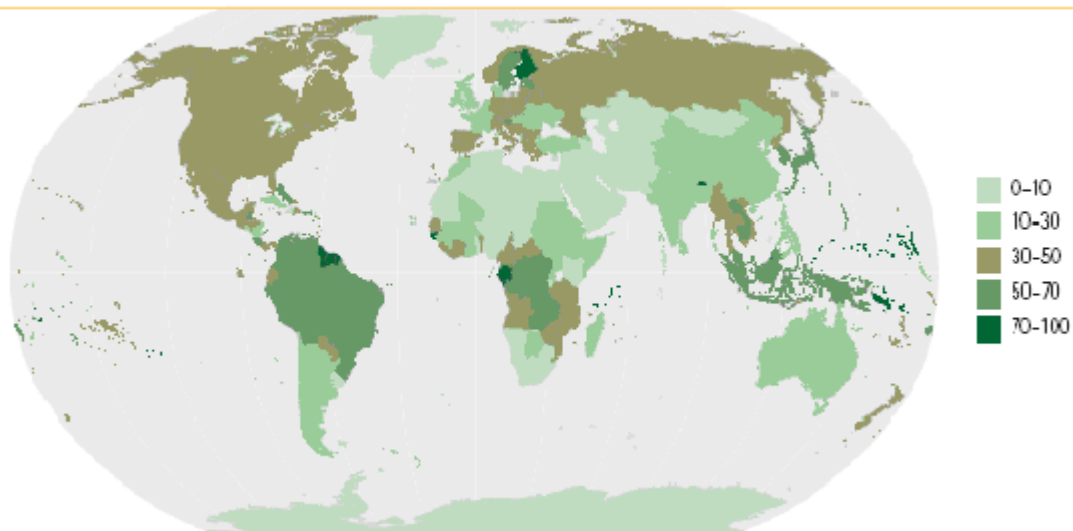
El área total ocupada por bosques en el mundo es algo más de 4.000 millones de hectáreas (ha), aproximadamente el 30% de la superficie de la tierra, lo cual corresponde a un promedio de 0,6ha per cápita.

Los cinco países con mayor riqueza forestal (Rusia, Brasil, Canadá, EEUU y China) poseen más de la mitad del total del área de bosques. Asimismo, existen en el mundo diez países que no poseen bosque alguno y otros 54 que tienen bosques en menos del 10% de su área total de tierra, tal como se muestra en el siguiente cuadro²:

¹ Risks and Rewards – Forest, paper & packaging in South America- PriceWaterHouseCoopers – 2007.

² Informe de la FAO “La Evaluación de los Recursos Forestales Mundiales 2010”.
<http://foris.fao.org/static/data/fra2010/KeyFindings-es.pdf>

Área de bosque como porcentaje del área total de la tierra por país, 2010

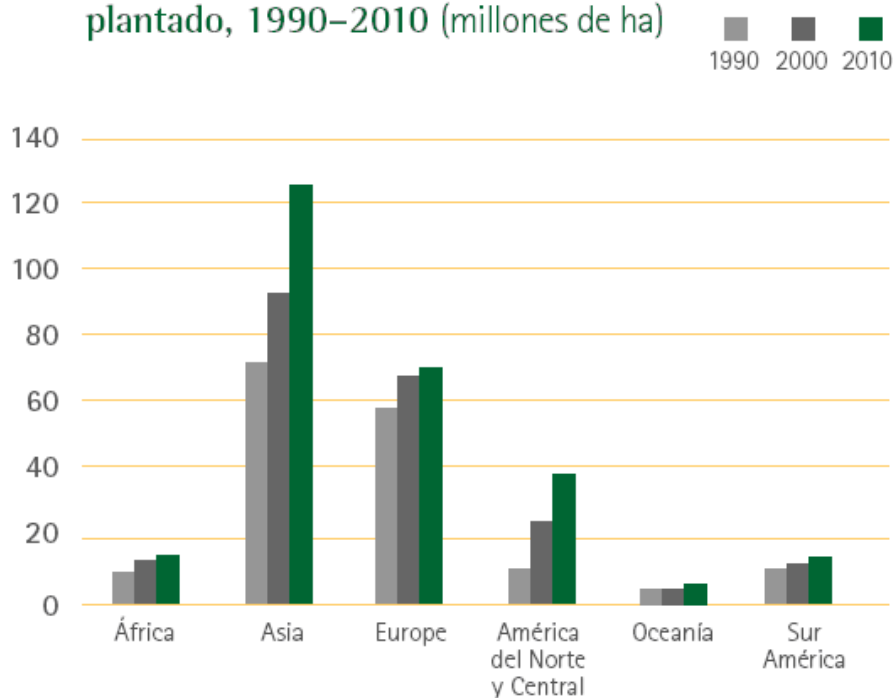


Por su parte, los bosques plantados representan un 7% del área total de bosques que equivalen a 264 millones de ha. Durante el período 2005 - 2010 la superficie de bosques plantados aumentó a razón de aproximadamente 5 millones de ha por año. La mayor parte fue establecida mediante la forestación, por ejemplo plantación de tierras que no habían sido forestadas en los últimos tiempos, particularmente en China.

Seguidamente se expone una gráfica en donde se muestran los cambios producidos en relación a la superficie de bosque plantado en los últimos 20 años³:

³ Informe de la FAO “La Evaluación de los Recursos Forestales Mundiales 2010”.
<http://foris.fao.org/static/data/fra2010/KeyFindings-es.pdf>

Cambios en la superficie de bosque plantado, 1990–2010 (millones de ha)



Cabe destacar que, uno de los factores de cambio más importantes respecto a la superficie de bosques en los diferentes países ha sido la deforestación, principalmente la conversión de los bosques tropicales en tierras agrícolas, la cuál muestra señales de reducción en varios países pero continúa a un ritmo sumamente elevado en otros.

Durante el último decenio, cerca de 13 millones de ha de bosques por año fueron perdidas o convertidas en tierras destinadas a otros usos debido a causas naturales mientras que en la década de 1990 la cifra alcanzó los 16 millones de ha por año.

Por otro lado, a nivel mundial, las extracciones de madera informadas en el año 2005 ascienden a 3,4 mil millones de metros cúbicos, un volumen semejante al registrado en el año 1990 y equivalente al 0,7 % del total de las existencias en formación. No obstante, la madera extraída informalmente o ilegalmente, especialmente la leña, no se suele registrar por lo cual la cantidad real de las extracciones de madera es indudablemente mayor⁴.

Respecto al consumo total de madera del planeta, un 50% se utiliza para la actividad industrial y el otro 50% para combustible. Por su parte, la actividad industrial insume el 59% en la producción de chapas y madera aserrada y el restante 41% en la producción de pulpa de madera y otros usos industriales⁵.

⁴ Informe de la FAO “La Evaluación de los Recursos Forestales Mundiales 2010”.

<http://foris.fao.org/static/data/fra2010/KeyFindings-es.pdf>

⁵ Oficina de Programación y Política Agropecuaria (OPYPA) - Anuario 2008.

1.1.1.2 Contexto Regional – América del Sur

Las economías de América del Sur han estado durante mucho tiempo arraigadas a la explotación de la tierra. A pesar de la extensa urbanización producida durante la segunda mitad del siglo 20, la agricultura en un sentido amplio, continúa siendo el pilar de la mayoría de las economías.

Respecto a las relaciones comerciales intra-regionales, no fue hasta la década de 1960 que las mismas se consolidan con el establecimiento de estructuras comerciales regionales entre las que se destacan: la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), la Comunidad Andina y el MERCOSUR en particular, actualmente integrado por Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay y Venezuela.

Sin embargo, a pesar del continuo fortalecimiento del comercio en la región, América del Sur sigue siendo esencialmente un conjunto de mercados nacionales, cada uno con características económicas y políticas propias y con políticas monetarias y fiscales que permanecen firmemente bajo el control de cada nación.

Datos del Fondo Monetario Internacional (FMI) muestran que América del Sur registró un crecimiento real del 4,3% en 2008, justo por delante del crecimiento global que fue del 2,8%⁶.

Asimismo, en el año 2008 el Producto Bruto Interno (PBI) en América del Sur ascendió a más de 2.900 millones de dólares, lo cual representa alrededor de 5,8% del PBI mundial. Sin embargo, con sus economías principalmente urbanizadas y con el aumento de los ingresos disponibles, la región presenta una serie de mercados de consumo interesante.

Seguidamente se presenta un cuadro explicativo con algunos indicadores económicos de ciertos países de América del Sur para el año 2008⁷:

País	Población (en millones de USD)	PBI Total (en millones de USD)	PBI por habitante
Argentina	40	395,571	9,884
Brasil	192	853,706	4,448
Chile	17	104,776	6,235
Bolivia	10	11,373	1,173
Paraguay	6	9,495	1,521
Uruguay	3	26,946	8,161
Venezuela	28	166,617	5,883

Es de esperar que América del Sur sea un actor importante en la industria mundial de productos forestales.

⁶ International Monetary Fund, World Economic Outlook Database, October 2010.

⁷ CEPAL – Base de datos y Publicaciones Estadísticas año 2008.
<http://www.eclac.org/estadisticas>

Por otro lado, la abundancia de recursos de la región se extiende a sus bosques. Con el 13% de la superficie terrestre del mundo, América del Sur tiene el 21% de la superficie forestal mundial con un total de 832 millones de ha.

Durante varias décadas, los gobiernos han introducido diversas Leyes y reglamentos con el fin de restringir el acceso a los bosques nativos, logrando reducir los suministros de madera legalmente extraída de los mismos. Sin embargo, en la mayoría de los casos con administraciones carentes de recursos necesarios para hacer respetar los regímenes forestales implantados, la deforestación ha continuado.

Cabe señalar que, los países de la región han proporcionado diversos incentivos para estimular la inversión en las plantaciones y satisfacer las necesidades de madera cada vez mayores. Es así que se ha logrado disminuir la presión sobre los bosques nativos, ya que hoy en día, la inmensa mayoría de la madera cosechada y comercializada procede de plantaciones.

América del Sur ha registrado un aumento significativo en la producción, consumo y comercio de productos forestales. Asimismo es la región con mayor porcentaje de área forestal, aproximadamente la mitad de la superficie de sus tierras.

Asimismo, tanto en Brasil como en Chile ha existido una significativa inversión en mejoras genéticas que los ha convertido en líderes mundiales en plantaciones forestales comerciales. Las principales especies utilizadas (eucalipto, pino tea en Brasil y pino radiata en Chile) han permitido que ambos países hayan alcanzado niveles de productividad de sus plantaciones incomparables con otras partes del mundo.

Es de destacar que las ventajas naturales conferidas por el suelo y el clima, combinadas con las prácticas avanzadas de silvicultura y cosecha, se han traducido en costos altamente competitivos de la madera.

Seguidamente presentamos un cuadro en donde se visualiza la producción, comercio exterior neto y consumo de diferentes productos forestales para ciertos países de la región en el año 2007, entre los que se encuentran Brasil y Chile:

País	Madera aserrada (millones - m ³)			Paneles (millones – m ³)			Celulosa (millones – toneladas)		
	Prod.	Comercio Ex Neto*	Cons.	Prod.	Comercio Ex Neto*	Cons.	Prod.	Comercio Ex Neto*	Cons.
Brasil	23,6	(3,3)	20,3	8,7	(3,4)	5,3	9,5	(4,6)	4,9
Chile	8,3	(2,6)	5,7	2,1	(1,4)	0,7	3,2	(2,6)	0,6
Argentina	1,6	(0,3)	1,3	1,5	(0,6)	0,9	0,9	0,9	(0,1)
Colombia	0,4	-	0,4	0,2	0,1	0,3	0,2	0,1	0,3
Uruguay	0,3	(0,1)	0,2	Neg	Neg	Neg	Neg	Neg	Neg
Total America del Sur	36,7	(6,4)	30,3	13,2	(5,4)	7,8	14,0	(7,2)	6,8

* Comercio Exterior Neto representa importaciones menos exportaciones. Donde figura negativo las exportaciones superaron las importaciones.

1.1.2 La Forestación en el Uruguay

La historia ganadera y agroforestal de Uruguay comienza en el siglo XVII, precisamente en el año 1611 cuando se realiza la primera introducción de un contingente ganadero al país y de ahí en adelante el proceso colonizador y productivo sigue su curso, evolucionando a través del tiempo.

Existe una fuerte cultura ganadera arraigada en la idiosincrasia del productor rural, quien ve al bosque como un elemento protector imprescindible, brindando abrigo y sombra para el ganado así como algunos productos para su establecimiento rural tales como leña, postes y piques fundamentalmente⁸.

Por su parte, los productores forestales actualmente reconocen que la actividad ganadera asociada a la forestal tiene ventajas comparativas importantes.

Dadas las privilegiadas características del suelo, clima y topografía del país, el 88% del territorio uruguayo es utilizable y muy apto para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

Podemos describir en el paisaje uruguayo, las llanuras y penillanuras suavemente onduladas, el relieve de poca altura y una vasta red de ríos y arroyos a los que se encuentra asociado bosques nativos de tipo ribereño, cuyo rol principal es la protección de otros recursos naturales renovables.

Según datos de la Dirección General Forestal (DGF), la superficie de bosques en el país se distribuye según se aprecia en la siguiente tabla⁹:

TOTAL PAÍS		
Bosques	Área ha	%
Plantado	969.500	56%
Nativo	752.158	44%
Total	1.721.658	100%

Cabe destacar que la totalidad de ha de bosques plantados representan el 5% del territorio nacional y sólo el 24% del área declarada de prioridad forestal se encuentra plantada.

Respecto a las inversiones realizadas en el sector forestal de nuestro país, los procesos en ejecución así como los proyectados, muestran la preponderancia del origen externo de las empresas inversoras titulares de plantaciones de su propiedad o en proceso de adquisición.

La forestación se ha constituido en un polo de atracción para la inversión extranjera directa, apoyada en las condiciones de rápido crecimiento de los montes implantados, las condiciones

⁸ Según el Informe "El Proceso de desarrollo forestal y agroforestal en la República Oriental del Uruguay" de la Ing. Agr. María Cristina Polla, quién desempeña el cargo de Sub Directora Encargada de la División Manejo y Protección Forestal dependiente del Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca.

⁹ Informe "Monitoreo de los Recursos Forestales" – Inventario Nacional Forestal – DGF – Agosto 2010.

generales para la inversión extranjera en Uruguay y sus condiciones socioeconómicas así como el marco promocional para el sector.

Con el impulso de los citados actores de promoción, en Uruguay se ha registrado un elevado índice de inversión en tierras y activos forestales, bienes para industrialización de la madera extraída así como actividades de servicios vinculados a otras actividades (silvícolas, logísticas, etc.).

Como veremos más adelante los beneficios al sector se encuentran incluidos tanto en el régimen de promoción forestal¹⁰ así como en las Leyes de promoción industrial¹¹.

A continuación se muestra un cuadro con los principales proyectos de inversión forestales presentados al Poder Ejecutivo (PE) en los años 2008 y 2009¹²:

Empresa	Fecha	Rubro	Detalle	Miles USD
BREN	Abr-08	SERV.	Cosecha forestal	3.005,2
FORESTALLIA	Abr-08	SERV.	Cosecha forestal	3.995,0
CASABO	May-08	IND.	Impresión gráfica y fab de cajas	1.348,8
FULGHUM FIBRES URUGUAY	Jul-08	IND.	Prod. de astillas	9.866,2
LOS PIQUES	Jul-08	IND.	Prod. de madera contrachapeada	89.602,1
GARINO HNOS	Ago-08	SERV.	Industria gráfica	151,2
LOGIFOR	Ago-08	SERV.	Logística forestal	187,5
PAMER	Ago-08	IND.	Fab. De cartón y papel	330,5
TIMBERFOR	Ago-08	SERV.	Cosecha forestal	1.049,3
IMPRIMEX	Sep-08	IND.	Imprenta	1.717,4
IPUSA	Sep-08	IND.	Fab. De papel	18.183,2
URUFOR	Sep-08	IND.	Aserradero y corte de árboles	31.248,2
LA LARGADA	Sep-08	SERV.	Aserradero	513,1
PLATERO LEÑA S.A.	Oct-08	SERV.	Cosecha forestal	705,2
GERTIL S.A.	Oct-08	SERV.	Cosecha forestal	3.955,0
MONTE NOBLE S.A.	Oct-08	SERV.	Cosecha forestal	2.188,0
RITROK S.A.	Oct-08	SERV.	Cosecha forestal	1.064,1
CHIPPER S.A.	Oct-08	IND.	Procesamiento de Madera	2.732,6
CLONTECH URUGUAY S.A.	Oct-08	AGRO.	Vivero forestal	779,5
TIMBERLOG S.A.	Oct-08	SERV.	Cosecha forestal	1.769,5
LAFELCO S.A.	Oct-08	COM.	Comercialización de madera	322,6
FILARNE S.A.	Oct-08	IND.	Fab. de madera compensada	269,4
AGUIA MADERAS URUGUAY S.A.	Nov-08	SERV.	Aserradero	4.071,6

¹⁰ Ley de Promoción Forestal No. 15.939, sus modificativas y Decretos reglamentarios.

¹¹ Ley de Promoción y Protección No. 16.906 y Decretos reglamentarios.

¹² La Industria Forestal en cifras – Informe PwC Setiembre 2010.

Empresa	Fecha	Rubro	Detalle	Miles USD
ADIPAL S.A.	Nov-08	SERV.	Talado de bosques	937,0
BODDEN S.A.	Nov-08	SERV.	Logística y servicios forestales	318,7
KENZIA S.A.	Nov-08	COM.	Venta de art. de bazar y mueblería	118,2
CALDREY S.A.	Ene-09	SERV.	Servicios forestales	2.492,9
FORECENTRO S.A.	Ene-09	SERV.	Servicios forestales	1.283,4
LOS PIQUES S.A.	Mar-09	IND.	Prod. de madera contrachapada	1.172,2
PANDELCO S.A.	Abr-09	IND.	Aserradero, cepillado y trabajo a máquina de madera	2.603,3
PINALOOK S.A.	Abr-09	SERV.	Compra y venta de montes y cosecha forestal	1.967,0
GARINOR S.A.	Abr-09	SERV.	Prestación de Servicios Forestales	1.207,2
DANK S.A.	Abr-09	IND.	Aserradero	1.766
IPUSA	May-09	IND.	Fab. de papel	7.445,6
MADALER S.A.	Jun-09	IND.	Industrialización de madera	176,8
PAMER S.A.	Jun-09	IND.	Fabrica de papel y cartón	273,7
DALFEY S.A.	Jul-09	SERV.	Cosecha forestal	1.575,1
BORNIK S.A.	Jul-09	SERV.	Servicios forestales	76,2
URUFOR S.A.	Ago-09	IND.	Aserradero y corte de árboles	7.094,4
PAMER S.A.	Ago-09	IND.	Fabrica de papel y cartón	218,2
FABRICA NACIONAL DE PAPEL S.A.	Set-09	IND.	Fabricación de papel y de productos de papel	10713,2
CAMPO LINDERO S.A.	Oct-09	AGRO.	Extracción de madera	442,6
PAMER S.A.	Oct-09	IND.	Fabrica de papel y cartón	590,5

Empresa	Fecha	Rubro	Detalle	Miles USD
BARRACA PARANA S.A.	Abr-10	COM.	Importación y venta de madera	343,2
GABYCAR S.R.L.	May-10	COM.	Importación y venta de maderas	228,4
TIZANIA S.A.	May-10	IND.	Chipeado de madera	551,1
IPUSA	Jun-10	IND.	Producción local e importación de papeles higiénicos (línea tissue) y pañales, para su comercialización local y en el exterior.	1814,3
PEDRO SILBERSTEIN S.A.	Jun-10	SERV.	Promociones y servicios. Maderera	57,9
CASABO S.A.	Jul-10	IND.	Imprenta Fabricación de librillos de papel para fumar	3,033
SIERRAS CALMAS S.A.	Jul-10	AGRO.	Explotación de bosques	2,884
GARINOR S.A. (Ampliación)	Jul-10	AGRO.	Prestación de servicios forestales	308
SAMMEL S.A.	Ago-10	IND.	Importación, comercialización, transformación y fraccionamiento de papel.	373
IDALEN S.A.	Sep-10	AGRO.	Explotación de bosques y prestación de servicios forestales	336

1.1.2.1 Principales productos forestales comercializados en nuestro país

La mayor parte de las plantaciones en Uruguay se desarrollan en base a las especies Eucalipto y Pino. De esta forma, las más utilizadas tanto por su adaptación al medio como por su buena sanidad, rapidez de crecimiento y demanda de mercado han sido:

- Eucalyptus Grandis
- Eucalyptus Globulus (con presencia de tres de sus subespecies)
- Eucalyptus Dunnii
- Eucalyptus Viminalis
- Pinus Taeda

- Pinus Elliotti

Tal como se presenta en el siguiente cuadro, el Eucalipto ha sido la especie más plantada en los últimos 6 años debido a la versatilidad de usos que tiene su madera, los turnos cortos de rotación (de 8 a 10 años) y la capacidad de rebrote del género¹³:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Superficie forestada (has)									
Eucalyptus	33.564	33.021	16.267	7.461	10.083	10.590	9.859	7.521	77.311
Pinus	25.411	25.390	17.782	8.795	3.609	1.716	8.625	6.144	9.555
Populus	167	140	39	15	0	0	0	0	0
Total	59.142	58.551	34.088	16.271	13.692	12.306	18.484	13.666	86.866

A continuación se presenta un cuadro explicativo de los principales destinos de las especies Eucalipto y Pino:

Productos Forestales			
Especie	Destino	Especie	Destino
Pino	Aserrado	Eucalipto	Aserrado
	Leña		Postes
	Chips		Pulpa
	Resina		Leña
			Chips

Por otra parte, dentro de la actividad forestal el bosque proporciona diversos productos. Los que provienen directamente de la madera (rolos, chips, entre otros) son los llamados productos forestales madereros y los que no (apicultura, plantas medicinales, bonos de carbono, entre otros) se han identificado como productos forestales no madereros.

1.1.2.1.1 Productos madereros

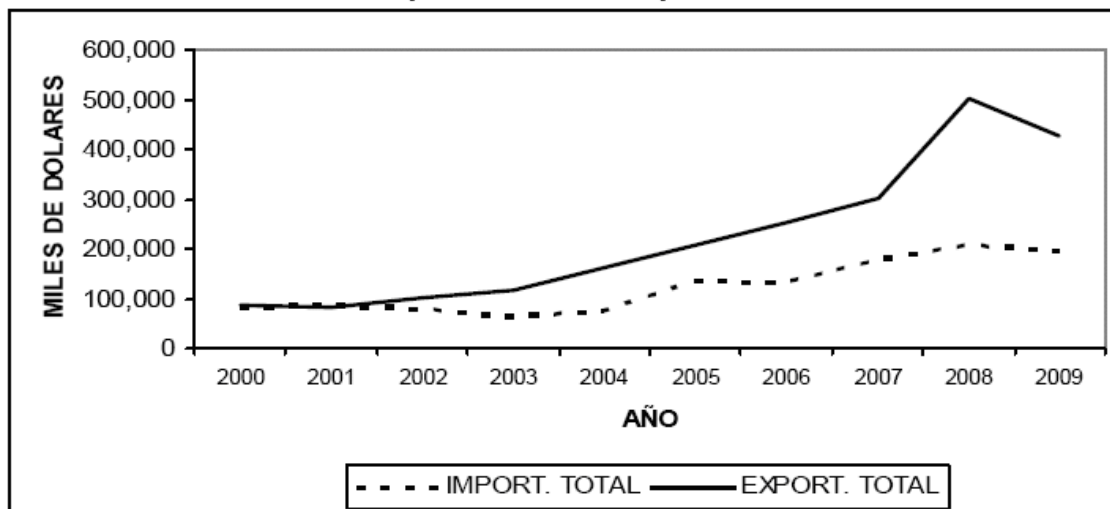
Las empresas forestales que comenzaron a incursionar en las etapas de procesamiento y comercialización de productos forestales junto a los tradicionales fabricantes de papel y productos de madera, han formado una creciente corriente de exportación.

A partir del año 1990 la venta de madera para pulpa (rolos sin corteza y chips) tuvo un crecimiento explosivo, superando los 3 millones anuales de metros cúbicos sólidos en el año 2005. Del mismo modo se han incrementado las exportaciones de papel y cartón.

¹³ La Industria Forestal en cifras – Informe PwC Setiembre 2010.

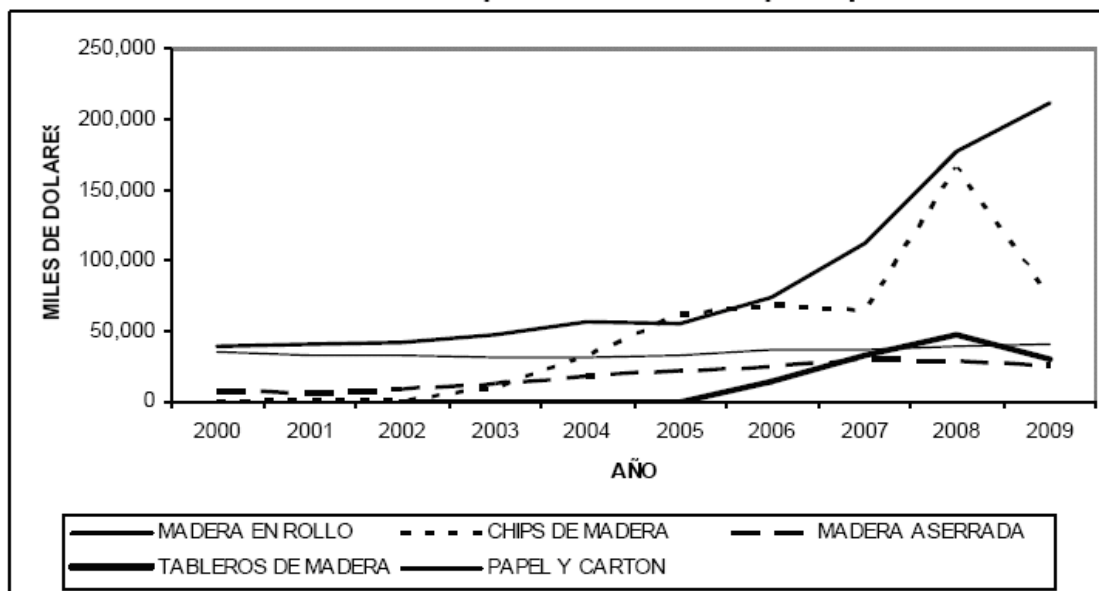
Hasta el año 2000 la balanza comercial de productos de base forestal fue deficitaria en unos 15 – 18 millones de dólares, pero tal como se observa en el siguiente gráfico, a partir del año 2002 las exportaciones superaron en un 70% las importaciones. Entre los años 1990 y 2007 el valor de las exportaciones de productos forestales se multiplicó por 21 produciéndose a su vez una diversificación tanto de los productos exportados como de los mercados de destino.

Exportaciones e importaciones totales



Fuente: Dirección General Forestal

Valor de las exportaciones de los principales rubros



Fuente: Dirección General Forestal

Por otro lado, la inserción internacional del sector implicó un notable aumento del valor exportado y un incremento en la diversificación de la gama de productos vendidos al exterior.

Durante la década de los 90, crecieron fuertemente las exportaciones de madera aserrada, mientras que a partir del año 2003 aparecen las exportaciones de chips de madera y en el año 2006 las de tableros contrachapados. Asimismo, en el año 2007 comienzan las primeras exportaciones de pulpa de madera que se consolidan en el año 2008.

Actualmente, Uruguay exporta productos forestales a 26 países en casi todos los continentes (excepto Oceanía). El principal destino de los productos forestales uruguayos es el sudeste asiático, destacándose China, Corea, Vietnam, Singapur, Malasia e India.

Por su parte, las exportaciones del sector representaron el 13% del total de las exportaciones del país en el año 2009. A pesar de la caída en volumen y en valor de las exportaciones del sector provocada por la crisis global internacional del año 2009, las mismas superaron los US\$ 700 millones en ese año¹⁴.

Los productores forestales advierten que la declinación se debió a una retracción general de la demanda maderera mundial, lo que estaría comenzando a revertirse según se desprende de la actividad de las empresas. La mayor caída ocurrió en chips de madera, seguida por tableros de madera y madera aserrada.

Por otra lado, se puede observar que a medida que continúen las instalaciones de plantas industriales procesadoras de productos forestales, irán disminuyendo las exportaciones de los productos brutos a cambio de incrementos en las exportaciones de celulosa, madera aserrada, tableros de madera, entre otros productos industriales.

Es de esperar que en el futuro se intensifique la tendencia de los últimos años aumentando los volúmenes de madera procesada exportada y diversificándose tanto los productos como los mercados.

Hoy en día los principales productos derivados de la industrialización de la madera en el país son: chips de madera, madera aserrada, tableros contrachapados y tableros de fibra de densidad media (MDF), muebles de madera, pulpa de celulosa, papel y manufacturas¹⁵.

Asimismo, entre el año 2002 y 2007 las industrias madereras crecieron a una tasa acumulativa anual de 18,8% en términos reales, un ritmo superior al de la industria en su conjunto (14,2% promedio anual). Esto se explica por la expansión de la producción de productos de madera (hojas y tablas, carpintería de obra blanca, madera enchapada y laminada), la de los aserraderos y el abrupto crecimiento de la producción de pulpa de madera desde fines del año 2007.

Es de destacar que a este desarrollo se debe al crecimiento de la industria de la celulosa desde el último trimestre de 2007, etapa en la que comienza a funcionar la nueva planta de la empresa Botnia (hoy transferido al grupo UPM). La producción de celulosa se multiplicó por

¹⁴“Informe Sector Forestal” – Octubre 2010 - Uruguay XXI – Promoción de Inversiones y Exportaciones.
www.uruguayxxi.gub.uy.

¹⁵ Informe – “Gabinete Productivo Forestal - Cadenas de Valor” - 2008

más de 7 veces en la primer mitad del año 2008 respecto al nivel del primer semestre del año 2007¹⁶.

1.1.2.1.2 *Productos no madereros*

Además de los productos vinculados a la extracción y procesamiento de madera, según la Sociedad de Productores Forestales (SPF) la forestación genera un conjunto de productos no madereros (PFNM) que hasta el momento son de escasa significación económica en comparación con los madereros, además de ser difíciles de cuantificar y valorar por la falta de instrumentos apropiados al respecto.

Entre los principales productos no madereros se haya la producción ganadera. Aproximadamente un 25 - 30% de la superficie afectada por la forestación se encuentra ocupada por cortafuegos y caminos, los cuales son pastoreados para controlar la vegetación y reducir los riesgos de incendios forestales.

Asimismo, los bosques ejercen un efecto de abrigo sobre el ganado lo cual disminuye su gasto energético, permitiendo que la dotación de ganado en los campos con plantaciones forestales sea sólo levemente menor a la dotación existente previa a las plantaciones.

En Uruguay, un aporte adicional importante de la forestación en este rubro se vincula con la apicultura, permitiendo la producción de una miel con sabor diferente a la de abejas de praderas, lo que permite una diversificación de los mercados de destino.

Otros productos forestales no madereros de producción y comercialización incipientes se vinculan con hongos, fibras, plantas medicinales, resinas y aceites esenciales con aplicaciones en la gastronomía y en la industria alimentaria, farmacéutica y química¹⁷.

Por otra parte, la industria química basada en derivados de madera es casi inexistente o nula en el país aunque se conocen proyectos de investigación exitosos en bioplásticos desarrollados en Uruguay.

La biomasa forestal es una fuente importante de energía tanto en la industria como en el sector residencial. Se destaca que en los últimos años la biomasa (residuos de aserrío y de plantas de pulpa) ha aumentado su participación en la generación de energía eléctrica en el país¹⁸.

En la actualidad existen empresas del sector que cuentan con plantas de generación de energía eléctrica a partir de biomasa, como UPM, la cual genera 110 MW teniendo un excedente de 32 MW para la red nacional; Bioener (propiedad de Urufor), con una capacidad de 12 MW; y Weyerhaeuser, con una capacidad instalada de 10 a 12 MW; entre otras.

¹⁶ Oficina de Programación y Planeamiento Agropecuario (OPYPA) - Anuario 2008

¹⁷ Sociedad de Productores Forestales del Uruguay - www.spf.com.uy/Forestación/ProductosForestales

¹⁸ El complejo de base forestal: análisis y pronóstico preliminar. Anuario 2008 OPYPA.

Es de destacar que los certificados de carbono representan uno de los nuevos productos no madereros derivados de la forestación con gran futuro en nuestro país. A nivel local, UPM y Cementos Artigas son pioneros en la validación internacional de proyectos, que abre el proceso que culmina con el ingreso al mercado de dichos certificados. (Ver ANEXO No. 2 – Artículo extraído del Diario El País, Sección Gente y Negocios, Noviembre 2010)

Es por ésta razón que a continuación presentaremos una definición de los mismos con el objetivo de conocer sus características y funcionamiento.

1.1.2.1.2.1 Certificados de Carbono

Las altas concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera producto de la alta industrialización, la quema de combustibles fósiles y la tala de bosques, han incrementado la temperatura de la superficie terrestre.

De ésta forma, la creciente preocupación de la comunidad internacional por el problema del calentamiento global, llevó a que en el año 1997, 189 países firmaran el Protocolo de Kyoto con el fin de tomar medidas para reducir la contaminación de bióxido de carbono. Dicho acuerdo entró en vigencia recién en febrero del año 2005.

Asimismo, uno de los principales compromisos de los países desarrollados que firmaron el Protocolo de Kyoto es reducir su índice contaminante de bióxido de carbono en 5% a más tardar en el año 2012. Los países que ratificaron el Protocolo tienen asignada cuotas de emisión de gases de efecto invernadero que no deberán sobrepasar.

De esta forma, como consecuencia de la reducción de emisiones resultantes de la realización del proyecto se emiten los bonos de carbono o Certificados de Reducción de Emisiones: por cada tonelada de CO₂ que el proyecto deja de lanzar a la atmósfera rinde un crédito para la compañía.

Cabe señalar que, estos bonos son contabilizados por las empresas como reducciones propias en sus países de origen o pueden ser comercializados a empresas que estén superando su cuota de emisión.

Por su parte, cada proyecto debe estar registrado en Naciones Unidas y posee certificados diferentes, seriados, emitidos por la Comisión de Bonn y con identificación propia.

El cumplimiento de los objetivos insumirá costos significativos para los países desarrollados, principales obligados. Con el fin de atenuar este efecto, el Protocolo posee los llamados “Mecanismos de Flexibilidad” que posibilitan el intercambio de reducciones entre países.

El Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) permite a los países industrializados o a las empresas instaladas en los mismos, compensar una cantidad limitada de las emisiones que se han comprometido a reducir, invirtiendo en proyectos en países en desarrollo que conduzcan a una reducción de la emisión. Estas son actividades que absorben carbono de la atmósfera o producen energía de un modo menos contaminante.

El MDL permite la participación de países como los nuestros, o sea países que no tienen la obligación de bajar las emisiones.

En consecuencia, el desarrollo de un mercado del carbono es inexorable y Uruguay está en una posición ideal para beneficiarse del mismo. Es factible que en muy pocos años la venta de certificados de carbono se convierta en un rubro importante en la balanza comercial del país. Para que esto sea posible, el Gobierno Nacional y los agentes privados deberán recorrer un camino de definiciones políticas, negociaciones y mucho trabajo.

Respecto a los proyectos que califican para generar bonos de carbono, la plantación de bosques con especies de rápido crecimiento aparece como la oportunidad más inmediata y cuantitativamente más importante.

La capacidad de secuestro de carbono es del orden de 5 a 7 ton C/ha/año en la madera, y de 1 a 2 ton C/ha/año en el suelo. Si bien el proceso de plantación propiamente dicho puede resultar en una emisión neta de anhídrido carbónico hacia la atmósfera, la misma es de naturaleza transitoria.

Luego de un tiempo de implantado el bosque, la actividad fotosintética de los árboles comienza a producir una acumulación de carbono en los tejidos leñosos, y en el suelo, superando largamente dicha emisión neta inicial¹⁹.

Debido a la importancia de este tema e inexistencia de regulación fiscal específica de los bonos de carbono, es que realizaremos un análisis de los mismos en próximos capítulos.

¹⁹ Análisis Tributario – Octubre 2005 - CPA Ferrere

Capítulo 2: Antecedentes del Régimen de Promoción Forestal

En el año 1968 fue sancionada en nuestro país la primer **Ley de Promoción Forestal No. 13.723 del 13/12/1968**, la cual declara *“de interés nacional, la defensa, el mejoramiento, la ampliación, la creación de los recursos forestales, el desarrollo de las industrias forestales y en general de la economía forestal”*, asignándole a la DGF del Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca (MGAP) el cometido de ser el organismo ejecutivo en materia de política forestal.

A través del artículo 12 de dicha norma, los bosques implantados declarados protectores o de rendimiento, y los bosques naturales declarados protectores, así como los terrenos afectados directamente a los mismos recibieron beneficios impositivos, entre los cuales mencionamos:

- no cómputo de todo impuesto nacional sobre la propiedad inmueble.
- no cómputo de sus valores o extensiones para determinar: a) la renta o los ingresos a los efectos de la liquidación de los impuestos que gravan las rentas o la producción mínima exigible de las explotaciones agropecuarias y, b) el monto imponible del impuesto al patrimonio.

Asimismo, según el artículo 18 de la Ley No. 13.723 el Estado garantiza que ningún nuevo gravamen fiscal, salvo que así sea declarado expresamente, afectará directa o indirectamente las plantaciones forestales calificadas según el artículo 8 de la presente Ley, ni los terrenos de su radicación.

Por otro lado, a través del artículo 19 de dicha Ley se establece el otorgamiento de préstamos para trabajos de forestación (incluye instalación y el desarrollo de viveros forestales), regeneración natural de bosques, manejo y protección forestal. Los créditos eran otorgados a forestaciones existentes o proyectadas, siempre que hubieran sido calificadas como protectoras o de rendimiento.

Según el artículo 51 de dicha norma, durante veinticinco años contados desde la promulgación de esta Ley, las empresas industriales que empleen madera de producción nacional gozarán de ciertas facilidades siempre y cuando se dediquen a las siguientes actividades:

- a) explotación maderera o utilización de otros productos del bosque
- b) elaboración de la madera para la producción de celulosa, pasta, papeles y cartones, madera aserrada, madera terciada y chapas de madera, tableros de fibra de madera y de madera aglomerada: destilación de la madera
- c) preservación y secamiento de la madera.

En lo que refiere a las facilidades, se exonera de todo o parte de los gravámenes a la importación (impuesto a las importaciones, tasas portuarias, entre otros) de las materias primas necesarias y los equipos, maquinarias e implementos que se requieran para la instalación y funcionamiento de estas industrias. A los efectos de acceder a este beneficio, dichos bienes no deberán ser producidos normalmente en el país en condiciones adecuadas

de calidad y precio y la actividad realizada por la industria beneficiada deberá ser compatible con los fines generales de la política forestal²⁰.

Asimismo, se concederán préstamos a pequeñas industrias por un plazo de hasta 10 años con destino a atender gastos de instalación y adquisición de máquinas y útiles necesarios²¹.

En lo que respecta a terrenos forestales, son todos aquellos que arbolados o no:

- a) sean inadecuados para cualquier otra explotación o destino de carácter permanente y provechoso en función de sus condiciones de suelo, aptitud, clima y ubicación.
- b) sean calificados como tales mediante Resolución del MGAP por razones de utilidad pública²².

Por último, con dicha Ley surge además la primera clasificación de bosques según sus fines en las siguientes formas²³:

- *Protectores*: cuando tengan fundamentalmente el fin de conservar el suelo, agua y otros recursos naturales renovables.
- *De rendimiento*: cuando tengan por fin principal la producción de materias leñosas o aleñosas y resulten de especial interés nacional por su ubicación o por la clase de madera y otros productos forestales que de ellos pudieran obtenerse,
- *Generales*: cuando no tengan las características de protector ni de rendimiento.

Posteriormente, se deroga la Ley No. 13.723 y sobre la base de esta primera norma se sanciona la **Ley No. 15.939 del 28/12/1987** introduciendo modificaciones al régimen anterior.

A través de esta segunda Ley se incorporaron factores relevantes en el devenir del sector al establecerse importantes beneficios tributarios para el mismo, cubriendo bosques artificiales declarados protectores, de rendimiento *plantados en zonas declaradas de prioridad forestal*, naturales declarados protectores y terrenos afectados directamente a dichos bosques.

En lo que respecta a los estímulos promocionales y tributarios otorgados por esta Ley, y en línea con su antecesora Ley Forestal No. 13.723, a través del artículo 39 se establece que los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8 o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán de los siguientes beneficios tributarios:

- estarán exentos de todo tributo nacional sobre la propiedad inmueble y de la contribución inmobiliaria rural
- sus valores o extensiones no se computarán a los efectos del Impuesto a las Rentas así como del Impuesto al Patrimonio.

²⁰ Artículo 52 de la Ley 13.723 del 13/12/1968.

²¹ Artículo 53 de la Ley 13.723 del 13/12/1968.

²² Artículo 5 de la Ley No. 13.723 de 13/12/1968.

²³ Artículo 8 de la Ley No. 13.723 de 13/12/1968.

- los ingresos derivados de la explotación de los bosques no se computarán a los efectos de la determinación del ingreso gravado en el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA u otros que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores)²⁴.

Cabe señalar que, el artículo 43 de la Ley No. 15.939 dispone que las exoneraciones y demás beneficios tributarios establecidos en la presente Ley alcanzan a todos los tributos que en el futuro graven genéricamente a las explotaciones agropecuarias, a sus titulares en cuanto tales, o a sus rentas. Dichas exoneraciones y demás beneficios tributarios regirán por el plazo de doce años a partir de la implantación de los bosques objeto del beneficio.

Asimismo, se continúa con el beneficio de financiamiento a proyectos de forestación calificados como protectores o de rendimiento en condiciones similares a las establecidas por la Ley anterior. En este sentido los productores y empresas rurales, industriales o agroindustriales dedicados a la forestación, explotación o industrialización de maderas de producción nacional gozarán durante quince años, desde la promulgación de esta Ley, de determinadas facilidades establecidas en el artículo 66, para las siguientes actividades:

- a) producción de plantas forestales, plantaciones y manejos de bosques
- b) explotación de madera o utilización de otros productos del bosque
- c) elaboración de la madera para la producción de celulosa, pasta, papeles y cartones, madera aserrada, madera terciada y chapas de madera, tableros de fibra de madera y de madera aglomerada, destilación de la madera
- d) preservación y secamiento de la madera
- e) utilización de productos forestales como materia prima en la industria química o generación de energía

En lo que refiere a las facilidades, el PE a propuesta del MGAP, podrá exonerar la importación de materias primas necesarias para el procesamiento de madera de producción nacional, equipos, maquinarias, vehículos utilitarios e implementos que se requieran para la instalación y funcionamiento de estas empresas, de todo o parte de los gravámenes a la importación. Cabe señalar que, el beneficio relacionado con el otorgamiento de préstamos a pequeñas industrias fue eliminado.

Por su parte, el artículo 50 de la Ley No. 15.939, dado por el artículo 91 de la Ley No. 16.002 del 13/12/1988, establece que: “los sujetos pasivos del Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO), del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA), del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) o de otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores, podrán deducir del monto a pagar por dichos impuestos un porcentaje del costo de plantación de los bosques artificiales que sean declarados protectores o de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal”.

Cabe señalar que, el PE tenía la facultad de reglamentar las condiciones a que debería ajustarse el otorgamiento del beneficio antes mencionado. Sin embargo, el mismo nunca hizo uso de su facultad lo cual determinó que dicho beneficio no pudiese ser utilizado.

²⁴ Agregado por el artículo 90 de la Ley No. 16.002 del 25/11/1988.

Según lo mencionado anteriormente, dicha Ley admitió que determinados terrenos sean declarados de “prioridad forestal” por el MGAP, lo que en los hechos determinó la conformación de “zonas” de prioridad forestal a lo largo del territorio nacional, en donde la forestación allí realizada califique para recibir los estímulos promocionales definidos en esta Ley²⁵.

¿Qué se entiende por “suelos de prioridad forestal”? Consultado el Ingeniero Agrónomo Ricardo Echeverría²⁶, este nos confirmó que no existe en nuestra legislación una definición clara y exacta sobre el concepto de suelos de prioridad forestal.

El entrevistado destacó la existencia de una definición más política que técnica y que ha sido a través de la lectura de la normativa vigente que se ha obtenido una definición generalmente aceptada: “suelos no aptos para otro tipo de actividad y que de acuerdo con un índice llamado CONEAT, elaborado por la Comisión Nacional de Estudios Agronómicos de la Tierra, son de baja productividad, medida esta en términos de kilos de carne y lana por ha” (ver Anexo 1: Zonas de Prioridad Forestal en nuestro país).

Relativo al índice tomado como referencia para categorizar los suelos, no implica que estos no puedan ser buenos suelos agrícolas (muchos de los cuales efectivamente lo son), ni que sean improductivos, sino que producen menos kilos de carne y lana que otros más aptos para esos objetivos.

De acuerdo a lo establecido en el **Decreto Reglamentario No. 452/988 del 6/06/1988**, deberán cumplirse los siguientes requisitos a los efectos de acceder a los beneficios de la Ley No. 15.939:

- i. Elaboración del Plan de manejo y ordenación: los contribuyentes que aspiren a obtener los beneficios mencionados anteriormente deberán presentar un plan de manejo y ordenación – con la firma de ingeniero agrónomo, técnico o experto forestal de la Escuela de Silvicultura del Consejo de Educación Técnico-Profesional – para las labores de explotación y regeneración de bosques.
- ii. Aprobación de la DGF.
- iii. Inscripción en el Registro de Bosques: los interesados deberán presentar el certificado para su inscripción en el Registro de Bosques. Dicho certificado será expedido por cada exoneración y solo tendrá validez para el acto o hecho gravado a que se refiere o para el ejercicio fiscal en el que sea presentado.

Por otra parte, a través del artículo 45 de la **Ley No. 16.002 del 25/11/1988**, se creaba la prestación de un subsidio de hasta el 30% del costo ficto de plantación, en caso de que el titular de la misma fuera contribuyente del IRA o del IRIC y del 50% de dicho costo ficto, en caso de no serlo.

De esta forma, los subsidios en el sector forestal formaron parte de la política de incentivos fiscales creada por el Estado hace más de 20 años con la finalidad de promover el desarrollo de dicho sector.

²⁵ Literal B) del artículo 5 de la Ley de Promoción Forestal No. 15.939.

²⁶ Echeverría, Ricardo – Ingeniero Agrónomo de la Dirección General Forestal (DGF).

Este subsidio junto al resto de los beneficios mencionados y las condiciones favorables para el sector, contribuyeron a un desarrollo significativo de la base forestal del país.

No obstante, a través del artículo 43 de la **Ley No. 17.453 del 28/02/2002** que se cita a continuación, fue aprobada una reducción de los subsidios en forma progresiva llegando a su eliminación definitiva a partir del 1/01/2007:

“Redúcese, a partir del 1/01/2004, la partida dispuesta por el artículo 219 de la Ley No. 17.296, del 21/02/2001, destinada a atender los beneficios previstos por el artículo 52 de la Ley No. 15.939²⁷, del 28/12/1987, y el subsidio establecido por el artículo 45 de la Ley No. 16.002, del 24/11/1988, en la siguiente escala:

2004 25%

2005 50%

2006 75%

Eliminase a partir del 1/01/ 2007 la partida y el subsidio referidos en el inciso anterior.

Facúltase al Poder Ejecutivo, dentro de los noventa días de aprobada la presente ley, a determinar el alcance, la forma y condiciones de acceso al referido subsidio durante los años 2004 a 2006. En ningún caso, el monto máximo total anual a subsidiar podrá exceder el correspondiente a la partida asignada presupuestalmente, para lo que se deberá tomar en consideración la reducción establecida en el inciso primero de este artículo”.

Según el informe de la Comisión de Ganadería, Agricultura y Pesca del Poder Legislativo acerca de la eliminación de los subsidios a la actividad forestal, uno de los argumentos fue considerar cumplidas las metas que una vez se establecieron al implantar este beneficio²⁸.

Finalmente, exponemos a modo de resumen un cuadro con las principales normas citadas anteriormente y su correspondiente beneficio otorgado a este sector:

Fecha	Norma	Beneficio
13/12/1968	Artículo 12 de la Ley No. 13.723	Los bosques implantados declarados protectores o de rendimiento, y los bosques naturales declarados protectores, así como los terrenos afectados directamente a los mismos recibieron beneficios impositivos, entre los cuales se destacan: <ul style="list-style-type: none"> a) No cómputo de todo impuesto nacional sobre la propiedad inmueble. b) No cómputo de sus valores o extensiones para determinar: a) la renta o los ingresos a los efectos de

²⁷ A través del artículo 52 de la Ley Forestal No. 15.939 se crea el Fondo Forestal con el fin de atender las erogaciones que demande la aplicación de la presente Ley.

²⁸ Informe “Subsidio a la actividad forestal” – Eliminación – Comisión de Ganadería Agricultura y Pesca Setiembre de 2005.

		la liquidación de los impuestos que gravan las rentas o la producción mínima exigible de las explotaciones agropecuarias y, b) el monto imponible del impuesto al patrimonio.
28/12/1987	Artículo 39 de la Ley No. 15.939	Los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8 o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán de los siguientes beneficios tributarios: <ul style="list-style-type: none"> a) Estarán exentos de todo tributo nacional sobre la propiedad inmueble rural y de la contribución inmobiliaria rural. b) Sus respectivos valores o extensiones no se computarán para la determinación: a) ingresos a los efectos de la liquidación de los impuestos que gravan la renta ficta de las explotaciones agropecuarias (IMAGRO) u otros que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores), y b) el monto imponible del impuesto al patrimonio.
	Artículo 50 de la Ley No. 15.939 (Dado por el artículo 91 de la Ley No. 16.002)	Los sujetos pasivos del Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO), del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) o de otros impuesto que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores, podrán deducir del monto a pagar por dichos impuestos un porcentaje del costo de plantación de los bosques artificiales que sean declarados protectores o de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal (aún no reglamentado por el PE por lo cual no se aplica).
25/12/1988	Artículo 45 de la Ley No. 16.002	Se crea la prestación de un subsidio de hasta el 30% del costo ficto de plantación, en caso de que el titular de la misma fuera contribuyente del IRA o del IRIC y del 50% de dicho costo ficto, en caso de no serlo.
	Artículo 90 de la Ley No. 16.002	En lo que refiere a los beneficios tributarios de determinados bosques establecidos por el artículo 39 de la Ley No. 15.939, Se agrega que las rentas derivadas de su explotación no se computarán a efectos de la liquidación del IRIC o de otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores, por los sujetos pasivos de actividades agropecuarias e industriales cuando el producto total o parcial de la actividad agropecuaria constituye insumo de su actividad industrial.
28/02/2008	Artículo 43 de la Ley No. 17.453	Se aprobó una reducción de los subsidios en forma progresiva llegando a su eliminación definitiva a partir del 1/01/2007.

Capítulo 3: Tratamiento fiscal aplicable al Sector Forestal previo a la Ley No. 18.083 de Reforma Tributaria

El objetivo de este capítulo será realizar una breve reseña sobre los principales impuestos y beneficios fiscales que afectaban al sector previo a la aprobación de la LRT.

Tal como mencionamos al comienzo de nuestro trabajo, con la aprobación de dicha Ley algunos de los impuestos fueron eliminados mientras que otros solo sufrieron ciertas modificaciones las cuáles serán explicadas en el próximo capítulo.

3.1 Impuesto a la Renta Agropecuaria (IRA)

El IRA fue creado por el Decreto Ley No. 15.646 del 11/10/1984 y junto con las Leyes modificativas posteriores fue recogido en el Título 8 del T.O. 1996 y reglamentado por el Decreto No. 599/88 del 21/09/1988.

3.1.1 Hecho Generador

El IRA era un impuesto anual que gravaba “las rentas netas de fuente uruguaya obtenidas en el ejercicio de actividades agropecuarias”²⁹.

Se consideraban de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

De acuerdo a lo establecido por la normativa legal y reglamentaria del impuesto constituían rentas gravadas³⁰:

- a) las rentas derivadas de **actividades agropecuarias** destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales mediante la utilización del factor tierra, tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cueros, leche, avicultura, apicultura, cunicultura, producción agrícola, frutícola, hortícola y floricultura.

No se considerarían alcanzados por este impuesto, las actividades de manipulación o transformación que importen un proceso industrial, excepto cuando fueran necesarias para la conservación de los bienes primarios.

- b) las rentas derivadas de arrendamientos y las derivadas de actividades agropecuarias realizadas bajo formas jurídicas de aparcería, pastoreo y similares, ya sea en forma permanente, accidental o transitoria.

²⁹ Artículo 1 del Título 8 del T.O. 1996.

³⁰ Artículo 2 del Título 8 del T.O. 1996, Artículos 2 y 3 del Decreto No. 599/88.

- c) el resultado de la enajenación de bienes de activo fijo que se determinaría por la diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal de dichos bienes.

El Decreto No. 599/89 del 21/09/1988 establecía que también serían rentas comprendidas las derivadas de la utilización de bienes y la prestación de servicios directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria.

Los *sujetos pasivos* del IRA designados por la normativa eran³¹:

- sociedades con o sin personería jurídica
- condominios
- personas físicas
- asociaciones y fundaciones siempre que sean titulares de rentas comprendidas
- núcleos familiares
- quiénes intervengan en actividades de aparcería, pastoreo y similares, en forma permanente, transitoria o accidental.

En lo que respecta al aspecto temporal, se establecía el ejercicio fiscal con cierre el 30 de Junio de cada año. Para sujetos que realizaran a la vez actividades agropecuarias e industriales, el ejercicio económico coincidiría con el ejercicio fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, se disponía que mediante solicitud fundada del contribuyente, la Dirección General Impositiva (DGI) podía autorizar distintos cierres de ejercicio³².

3.1.2 Tasa

La tasa del impuesto era del 30% y se aplicaba sobre la renta neta fiscal del ejercicio³³.

3.1.3 Renta Bruta

La normativa del impuesto regulaba en forma expresa como determinar la renta bruta de semovientes pero no preveía expresamente como determinar la renta bruta de actividades como la forestal.

En consecuencia, por remisión a las normas del IRIC, la renta bruta de la actividad forestal debía determinarse como: *“el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción o, en su caso, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. A tal fin, se considerará venta neta el valor que resulte de deducir de las ventas brutas, las devoluciones, bonificaciones y descuentos u otros conceptos similares de acuerdo con los usos y costumbres de plaza”*³⁴.

³¹ Artículo 3 del Título 8 del T.O. 1996.

³² Artículo 5 del Título 8 del T.O. 1996.

³³ Artículo 25 del Decreto No. 599/88 del 21/09/1988.

³⁴ Artículo 10 del Título 4 del T.O. 1996.

Asimismo, constituirán renta bruta, entre otros, los siguientes:

- el resultado de la enajenación de bienes del activo fijo que se determinará por la diferencia entre el precio de venta y el valor de costo o costo revaluado del bien, menos las amortizaciones computadas desde la fecha de su ingreso al patrimonio, cuando corresponda
- el resultado de la enajenación de bienes muebles o inmuebles que hayan sido recibidos en pago de operaciones habituales o de créditos provenientes de las mismas, determinados de acuerdo con las normas del apartado anterior
- las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera
- los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes de la explotación
- el resultado de la enajenación de establecimientos o casas de comercio. Como fecha de la enajenación se tomará la de la efectiva entrega del establecimiento
- todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio económico, con excepción de los que resulten de las revaluaciones de los bienes de activo fijo.
- los intereses fictos, que determine el PE, por préstamos o colocaciones, los que no podrán superar las tasas medias del trimestre anterior del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario, concertadas sin cláusulas de reajuste.

La norma aclaraba, en forma expresa, que no constituía renta gravada para el IRA el resultado de la enajenación de inmuebles rurales (tierra y mejoras) quedando también excluidos ciertos arrendamientos³⁵.

3.1.4 Renta Neta

En primer lugar, cabe recordar que tanto la norma legal como la reglamentaria del impuesto establecían una amplia remisión a las normas de igual rango del IRIC, salvo disposición expresa en contrario de las normas propias del IRA.

En consecuencia, como principio general y por remisión al IRIC, para obtener la renta neta gravada por IRA se deducirían de la renta bruta los gastos necesarios para obtenerla y conservarla debidamente documentados en cuanto correspondan al ejercicio económico³⁶. Luego, las normas del IRIC establecían algunas excepciones en cuanto a los gastos autorizados.

Conforme al criterio de lo devengado vigente por aplicación de las normas del IRIC, los gastos a tomar en cuenta serían los que se realizan en el período, independientemente de que se cobren o gasten efectivamente en éste.

Sin perjuicio de lo anterior y como excepción a dicho criterio, el artículo 10 del Título 8 del T.O. 1996, disponía que se consideraban gastos del ejercicio en que se realicen, a:

- a) los cultivos anuales

³⁵ Artículo 2 del Título 8 del T.O. 1996.

³⁶ Artículo 13 del Título 4 del T.O. 1996.

- b) los de implantación de praderas permanentes
- c) alambrados
- d) los de construcción de tajamares y
- e) los de implantación de bosques protectores o de rendimiento con excepción de los que se benefician con subsidios a que refiere el artículo 45 de la Ley No. 16.002 y el artículo No. 251 de la Ley No. 16.170.

Según el artículo 29 del Decreto No. 840/88 del 14/12/1988, serían deducibles de la renta bruta las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores siempre que no hayan transcurrido más de tres años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida, actualizada por la evolución del Índice de Precios de Productos Nacionales Mayoristas (IPPM) ocurrido entre el cierre del ejercicio en que se origina la pérdida y el del ejercicio en que se liquida.

Asimismo, dicho artículo establecía que debían compensarse saldos positivos con saldos negativos comenzando por los más antiguos obtenidos dentro de los últimos tres años.

Se admitía deducir en forma mensual los sueldos patronales como única retribución de dueños o socios a condición de que presten efectivos servicios y por las mismas se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios³⁷.

Por otro lado, podían deducirse gastos en concepto de arrendamiento cuyo límite sería del 25% anual del valor real al inicio del ejercicio del bien arrendado³⁸.

El artículo 31 del mismo Decreto, disponía que el gasto deducible por concepto de aval resultara de la aplicación de la tasa que fije la DGI con el asesoramiento del Banco de la República Oriental del Uruguay sobre el monto del crédito. El gasto admitido por todo otro tipo de obligación avalada, resultaba de aplicar la tasa o tasas máximas establecidas por la DGI sobre el monto de la obligación avalada.

Respecto a la deducción de gastos por intereses pagados o acreditados, el monto del mismo no podrá superar la que resulte de la aplicación de la tasa de interés anual que abone el Banco de la República Oriental del Uruguay por depósitos a plazo fijo por semestre, vigente al comienzo del ejercicio³⁹.

En este sentido, el instructivo de IRA de la DGI establecía que se podían deducir intereses, reajustes y diferencias de cambio correspondientes a pasivos afectados a la actividad agropecuaria y que en caso de existir ingresos gravados y no gravados los gastos financieros se debían proporcionar según lo dispuesto por el artículo 578 de la Ley No. 17.296 del 21/2/2001.

De este modo, según el artículo antes mencionado, el monto deducible de los gastos no financieros afectados en forma parcial a la obtención de rentas gravadas se obtendría aplicando un coeficiente técnicamente aceptable sobre los mismos que surja de la operativa

³⁷ Artículo 25 del Decreto 840/998.

³⁸ Artículo 30 del Decreto 840/998.

³⁹ Artículo 32 del Decreto 840/998.

real de la empresa. El mismo no podía ser alterado por el contribuyente sin autorización expresa o tácita de la Administración.

Los gastos financieros no podían deducirse en forma directa, por lo tanto el monto deducible se obtendría aplicando al total de las diferencias de cambio e intereses perdidos admitidos de acuerdo al literal Ñ del artículo 13 del Título 4 del T.O. 1996, el coeficiente que surge del promedio de los activos que generan rentas gravadas sobre el promedio del total de activos valuados según normas fiscales.

Otra de las excepciones al principio general de deducción de gastos se encuentra recogida en el artículo 13 del Título 4 del T.O. 1996. Se admitía la deducción incrementada de los siguientes gastos:

- los gastos en que incurran los sujetos pasivos de este impuesto, destinados a capacitar su personal en áreas consideradas prioritarias, podrán computarse entre una vez y media y dos su monto real, según lo establezca el PE
- los gastos en que se incurra para financiar proyectos de investigación y desarrollo científico y tecnológico, en particular en biotecnología, podrán computarse por una vez y medio su monto real.

Asimismo los gastos de capacitación del personal en cursos de perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección afines a los intereses de la empresa podían computarse a los efectos de la liquidación del impuesto por una vez y media su monto real⁴⁰.

Por último, los principales gastos no admitidos establecidos en el artículo 15 del Título 4 del T.O. 1996 eran entre otros, los siguientes:

- gastos personales del dueño, socio, accionista y sus familias
- importes retirados por los dueños, socios y accionistas por cualquier concepto que suponga realmente participación en las utilidades
- intereses por inversiones de los dueños o socios en el negocio por concepto de capital
- utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o reservas
- gastos correspondientes a la obtención de rentas exentas
- remuneraciones personales por las que no se efectúan aportes jubilatorios
- honorarios profesionales y retribuciones percibidas por servicios profesionales asimilables, en cuanto superen el porcentaje fijado por la DGI de los ingresos brutos del sujeto pasivo
- los impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio y al Patrimonio.

3.1.4.1 Ajuste fiscal por inflación

Según el artículo 23 del Título 4 del T.O. 1996, los sujetos pasivos que obtuvieran rentas comprendidas en el literal a) del artículo 2 del mismo Título (rentas derivadas de actividades

⁴⁰ Artículo 41 del Decreto No. 840/998.

lucrativas realizadas por empresas), debían incluir en la liquidación del IRIC el resultado económico derivado de la variación de la moneda.

A los efectos de determinar el activo computable para el ajuste fiscal por inflación se tomará el valor del activo fiscalmente ajustado a comienzo del ejercicio con exclusión de los bienes afectados a la producción de rentas no gravadas, activo fijo e inversiones en otras empresas excepto acciones⁴¹.

Cabe aclarar que de acuerdo a lo establecido por el artículo 7 del Título 8 del T.O. 1996, las existencias de semovientes no se tendrán en cuenta a los efectos del cálculo del ajuste por inflación fiscal.

Según el artículo 98 del Decreto No. 840/88, el pasivo quedaría integrado por las deudas exigibles, en dinero o en especie, de cualquier naturaleza, provisiones para hacer frente a gastos devengados y no documentados, las deudas por tributos devengados hasta el inicio del ejercicio al igual que los importes que representen utilidades a liquidar en ejercicios siguientes por servicios a prestar en el futuro o por venta de inmueble a plazo.

En caso de existir activos generadores de rentas no gravadas, el pasivo debía computarse en la proporción que representaba el activo generador de rentas gravadas en el activo total fiscalmente ajustado.

Tal como se adelantó en el Capítulo 2 y se desarrollará en el punto 5.5, las rentas provenientes de bosques amparados por la Ley No. 15.939 se encontraban exoneradas del IRA, razón por la cual estos bosques no se computarían para el ajuste por inflación.

Sin perjuicio de lo anterior y como se desarrollará en el punto 5.11, en lo que refiere a bienes inmuebles afectados a plantaciones que cumplen con los requisitos establecidos en la Ley No. 15.939, persistirá la duda sobre si deberíamos deducirlas del activo expuesto a la inflación como activo fijo o como un activo generador de rentas no gravadas .

3.1.5 Exoneraciones

3.1.5.1 Ley Forestal

Según lo mencionado en el Capítulo 2, el artículo 39 de la Ley Forestal No. 15.939 recogido en el artículo 21 del Título 8 del T.O. 1996, disponía que: *“los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8 de la Ley No. 15.939, de 28 de diciembre de 1987, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán del siguiente beneficio tributario: Los ingresos derivados de la explotación de los bosques no se computarán a los efectos de la determinación del ingreso gravado en el Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA u otros que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores)”*.

⁴¹ Artículo 24 del Título 4 del T.O. 1996.

Hasta el momento de la aprobación del **Decreto No. 209/003 del 3/06/2003** no resultaba claro cual era el alcance del concepto de explotación de bosques, situación que no permitía conocer qué ingresos se encontraban exonerados de renta (IRA o IRIC).

En efecto, el artículo 3 del **Decreto No. 599/988 del 21/09/1988** reglamentario del IRA, definía como explotación agropecuaria la destinada a obtener productos primarios, vegetales o animales, tales como: *"cría o engorde de ganado, producción de lanas, cerdas, cueros y leche, producción agrícola, frutícola y hortícola, floricultura"*. A su vez se excluían las actividades de manipulación o transformación que importaran un proceso industrial, excepto cuando fueran necesarias para la conservación de los bienes primarios.

De ésta forma, resultaba discutible el criterio para determinar cuando el proceso que se aplicó a los bienes era necesario para conservarlo en estado natural y cuándo no, y en definitiva hasta que momento la actividad desarrollada por las empresas forestales era la de una explotación agropecuaria y cuándo comenzaba a ser una actividad industrial.

Ello era determinante a los efectos de concluir si las rentas estaban alcanzadas por el IRIC o por el IRA y si les era aplicable la exoneración prevista para los bosques incluidos en la Ley Forestal No. 15.939.

De este modo, esta norma reglamentaria adquiere relevancia ya que cambia la posición que la DGI había mantenido hasta el momento en sucesivas consultas y deja en claro que la renta proveniente de la venta de troncos descortezados realizada por empresas forestales contribuyentes de IRA o de IRIC, (en caso de ser agroindustrias) estaría exonerada.

Al respecto, previo a la aprobación del Decreto No. 209/003, la DGI manifestaba su opinión a través de la Consulta No. 3.969 del 12/02/2003.

La Administración opinaba que el descortezado de los troncos le hacía perder el carácter de productos agropecuarios en su estado natural manifestando lo siguiente: *"El descortezado es un proceso que puede ser realizado en forma manual o mecánica, dentro del establecimiento del productor o fuera de éste, no siendo necesario para la conservación del bien. Entendemos entonces que el descortezado altera la naturaleza del bien (así como el aserrado o el chipeado, aunque éstos se realicen dentro del bosque), encontrándose por tanto gravados a los efectos del IVA"*.

En este sentido, se agrega que como consecuencia de lo expuesto, la actividad forestal realizada por la consultante quedaba encuadrada en la de agroindustria, por lo que no correspondería que liquidara el IRA sino el IRIC.

Asimismo, se aclara que la exoneración comprende exclusivamente a las rentas derivadas de la explotación, de modo que si la empresa vendiera el monte en pie o vendiera troncos con corteza, la totalidad de las rentas estarían exentas, tanto del IRA como del IRIC.

En cambio, si realiza procesos industriales como el descortezado o el aserrado, la exoneración llega hasta la producción del tronco con corteza, mientras que las rentas que resultaran de los procesos siguientes estarían gravadas.

En sentido contrario a la opinión de la DGI, el artículo 1 del Decreto No. 209/003 mencionado anteriormente, establece un alcance mayor en lo que refiere a esta exención: *“A los efectos de la exoneración establecida en los numerales 3) y 4) del artículo 63, Título 3 del T.O. 1996, la explotación de bosques comprende desde la implantación del bosque hasta el descortezado inclusive. El concepto de explotación a que refiere el inciso anterior comprende asimismo la adquisición del bosque en pie y su posterior corte y descortezado.”*

Por otro lado, el artículo 1 de la **Ley Interpretativa No. 17.843 del 21/10/2004**, establece que la exoneración bajo análisis alcanza a las actividades de descortezado, trozado y chipeado realizadas sobre bosques propios, siempre que tales bosques hayan sido calificados protectores o de rendimiento en zonas de prioridad forestal. Cabe aclarar que se entiende por “bosques propios” a aquellos bosques cultivados por el beneficiario así como también a los bosques adquiridos en pie por el mismo.

Asimismo, a través del artículo 2 de dicha Ley, se establecen determinadas condiciones para que las actividades mencionadas anteriormente sean incluidas en esta exoneración:

- sean realizadas por productores agropecuarios forestales directamente o a través de formas asociativas o por agroindustrias forestales
- los bosques cumplan con la calificación a que refiere el artículo 39 de la Ley No. 15.939 del 28/12/1987 mencionada anteriormente
- el volumen total de madera comercializada durante el ejercicio que haya sido adquirida a terceros sea inferior a un tercio del volumen total de la madera de bosques propios, en pie o cosechada, en existencia al cierre de dicho ejercicio. A tales efectos deberá solicitarse a la DGF, dependiente del MGAP un certificado en el que consten las referidas existencias.

Finalmente, según lo dispuesto en el artículo 3 de esta Ley lo mencionado en los artículos precedentes no dará derecho a devolución por impuestos abonados con anterioridad a la vigencia de la presente Ley.

3.1.5.2 Exoneración por inversiones

En lo que respecta a las exoneraciones aplicables al IRA, la Ley No. 15.903 del 10/11/1987 establecía la Exoneración por Inversiones de hasta un máximo del 40% de la inversión realizada en el ejercicio de, entre otros:

- máquinas agrícolas
- mejoras fijas en el sector agropecuario (tajamares, represas, pozos y perforaciones, alambrados, porteras, caminos internos, entre otros)
- vehículos utilitarios (chasis para camiones, tractores, remolques, zorras, doble cabina, furgones, entre otros)
- equipos necesarios para el procesamiento de datos y para las comunicaciones.

Dicha renta exonerada no podía superar el 40% de las rentas netas del ejercicio una vez deducida la exoneración por otras disposiciones. Las rentas exoneradas no podían ser

distribuidas, sólo se permitía que fueran llevadas a una reserva cuyo único destino sería la capitalización.

Esta exoneración operaba únicamente en el ejercicio en que hubiera sido realizada la inversión no pudiendo aprovecharse en otros ejercicios los montos excedentes que superaran la renta fiscal. Solo operaría para los contribuyentes de IRIC que tuvieran contabilidad suficiente y para los contribuyentes del IRA que tuvieran documentación fehaciente de sus operaciones.

3.1.5.3 Canalización del ahorro

Este beneficio es aplicado por el PE a través de dos modalidades que son: canalización externa del ahorro y canalización interna del ahorro.

Respecto a la primera de las modalidades mencionadas, el PE podrá establecer que: las personas físicas o jurídicas que efectuaran aportes documentados en acciones nominativas por empresas comprendidas en el Decreto Ley No. 14.178 del 28/03/1974 puedan deducir para la liquidación del IRIC el monto de lo invertido antes del plazo de presentación de la respectiva declaración jurada⁴².

De esta forma, el PE fijará el plazo durante el cual se otorgará el beneficio de canalización de ahorro y el monto máximo de la integración de capital, generadora de la exoneración del impuesto a la renta.

Las franquicias fiscales que se otorguen a las actividades que se declaren de interés nacional, en forma total o parcial comprenderán: exoneración de todo tributo que grave las rentas de la empresa, así como su distribución o adjudicación, sea cual fuere la forma como se realice siempre que provenga de la parte del giro declarada de interés nacional, de acuerdo a las previsiones del Decreto Ley No. 14.178 del 28/03/1974.

El monto y el plazo de las franquicias antes mencionadas serán establecidos por el PE previo dictamen de la Unidad Asesora.

En relación a la segunda de las modalidades mencionadas para este beneficio (canalización interna del ahorro) de acuerdo al Decreto Ley No. 14.178 del 28/03/1974 el PE podrá exonerar del pago del IRIC a las empresas comprendidas en dicho Decreto Ley (aquellas cuyas actividades hayan sido declaradas de interés nacional) que tengan la forma jurídica de sociedad por acciones, deduciendo de la renta neta fiscalmente ajustada del ejercicio en que se realiza la inversión o de los ejercicios comprendidos en la resolución respectiva, el monto del aumento de capital integrado, derivado de la capitalización de reservas o de la distribución de dividendos en acciones equivalente a la inversión referida.

De esta forma, el PE será quién emita la resolución correspondiente donde constará:

⁴² Artículo 35 del Título 4 del T.O. 1996.

- el monto máximo generador de la exoneración tributaria
- los ejercicios fiscales en los cuales será aplicable
- el plazo máximo para realizar las modificaciones estatutarias y trámites judiciales que correspondan para ampliar el capital autorizado y emitir las acciones correspondientes al capital integrado.

La exoneración no podrá ser superior al aporte de capital propio previsto en el proyecto para financiar la inversión o aquel que resulte de la efectiva implantación del proyecto, si fuese menor.

Cabe señalar que, este beneficio ha sido muy utilizado por las empresas del sector forestal, hecho que en la actualidad no se verifica debido a la existencia de regímenes considerablemente más beneficiosos para las inversiones en este sector.

3.2 Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC)

El IRIC fue creado por el Decreto Ley No. 14.252 del 22 de Agosto de 1974 y sus disposiciones se encuentran recogidas en el Título 4 del T.O. 1996.

Era un impuesto anual que recaía sobre las rentas de fuente uruguaya derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza.

De esta forma, constituían rentas comprendidas entre otras, las siguientes:

- las derivadas de actividades lucrativas realizadas por empresas. Se entiende por empresas toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno
- las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegios, de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y del arrendamiento, del uso, cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, realizados a sujetos pasivos de este impuesto, cualquiera sea el domicilio del beneficiario, salvo cuando se realice por un contribuyente de este impuesto domiciliado en el país
- las derivadas de remuneraciones de servicios técnicos prestados a los sujetos pasivos de este impuesto por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior
- dividendos o utilidades acreditados o pagados por los sujetos pasivos de este impuesto a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, cuando se hallen gravados en el país del domicilio del titular y exista crédito fiscal en el mismo por impuesto abonado en la República
- las derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas realizados a sujetos pasivos de este impuesto por titulares domiciliados en el exterior

La tasa máxima del impuesto era del 30%, quedando el PE facultado para modificarla dentro de dicho límite.

Por otro lado, los sujetos pasivos de este impuesto eran los siguientes:

- las sociedades con o sin personalidad jurídica
- los titulares de empresas unipersonales
- las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas a las que refiere el artículo 5 del Título 3 del T.O. 1996
- quienes obtengan las rentas mencionadas en los literales b),c) y d) del artículo 2 del Título 4 del T.O. 1996
- los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado
- los fondos de inversión cerrados de crédito.

A los efectos del presente trabajo resulta de interés destacar ciertos aspectos relativos a las agroindustrias e IRIC instantáneo.

3.2.1 Agroindustrias

De acuerdo a lo dispuesto por el literal a) del artículo 2 del Título 4 del T.O. 1996 son agroindustrias aquellas empresas que realizan actividades agropecuarias e industriales en forma conjunta, constituyendo su actividad industrial el producto total o parcial de su actividad agropecuaria.

La reglamentación establecía que en una empresa agroindustrial la actividad básica y esencial debe ser el proceso industrial y que si ésta es sólo un medio de comercializar un excedente de la producción agropecuaria, o sea no es un fin en si mismo sino una forma de obtener una renta extra, entonces no se está en presencia de una empresa agroindustrial⁴³.

En un principio las rentas obtenidas no deberían tributar IRA, ya que se encuentran comprendidas en el IRIC. Sin embargo para la liquidación de rentas derivadas de su actividad agropecuaria serán de aplicación ciertas disposiciones contenidas en el Título 8 del T.O. 1996.

Las Agroindustrias debían liquidar IRIC por la totalidad de sus rentas cuando los ingresos de la actividad industrial superen el 75% del total de los ingresos de la empresa. Cuando el proceso industrial no fuera la actividad esencial, tributarían IRIC por las rentas derivadas de la actividad industrial e IRA por las rentas obtenidas de la explotación agropecuaria⁴⁴.

En virtud de lo anterior, las empresas dedicadas a la producción forestal podrían encontrarse comprendidas en el IRIC ya que al realizar actividad agropecuaria e industrial en forma conjunta, podría verificarse la condición necesaria para ser una agroindustria.

⁴³ Decreto No. 792/88 del 23/11/1988.

⁴⁴ Artículo 1 del Decreto No. 792/88 del 23/11/1988.

3.2.2 IRIC Instantáneo

A través del artículo 54 del Título 4 del T.O. 1996, se disponía que las personas físicas domiciliadas en el exterior y las personas jurídicas de derecho privado constituidas en el exterior debían pagar IRIC por vía de retención, surgiendo de esta manera el IRIC de carácter instantáneo.

De esta forma, todo importe pagado o acreditado por contribuyentes de IRIC por servicios prestados por personas físicas o jurídicas del exterior, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo, se encontraban gravadas por el IRIC instantáneo.

En este sentido, todo contribuyente de IRIC que recibiera servicios de este tipo, en el momento en que se materializaba el pago o crédito, debía retenerle al prestador del servicio el IRIC instantáneo y verterlo a la DGI. Se establecía así una excepción al principio de la fuente territorial de la renta, rector de nuestro sistema tributario.

El numeral 4 del artículo 1 del Decreto No. 840/998, disponía que eran sujetos pasivos del IRIC (quedando aquí definidos los sujetos pasivos del IRIC instantáneo) las personas del exterior en cuanto fueran beneficiarias de pagos o créditos de sujetos pasivos de este impuesto por los siguientes conceptos:

- arrendamientos, cesión de uso o enajenación de marcas, patentes, modelos industriales o privilegios
- asistencia técnica
- dividendos o utilidades.

3.3 Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)

Este impuesto fue creado por la Ley No. 16.736 del 5/01/1996, siendo sus disposiciones recogidas en el Título 9 del T.O. 1996. Como veremos, este Título no solamente trata del IMEBA sino también de dos impuestos adicionales: uno cuyo producido se destinará al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (adicional INIA) y otro a la Comisión Honoraria pro Erradicación de la Vivienda Rural Insalubre (adicional MEVIR).

3.3.1 Hecho Generador

El IMEBA grava la primera enajenación a cualquier título realizada por los productores a quienes se encontraban comprendidos en el IRIC, a Administraciones Municipales y a Organismos Estatales de ciertos bienes establecidos taxativamente así como las exportaciones de algunos de estos bienes⁴⁵.

⁴⁵ Artículo 1 del Título 9 del T.O. 1996.

Esta lista taxativa no incluye a los productos forestales. No obstante, como se verá más adelante, el IMEBA resulta de interés ya que se vincula con el hecho generador de los adicionales los cuáles serán comentados en el punto 3.3.4.

Asimismo, quedarán gravadas la manufactura, afectación al uso propio o enajenación de bienes de su propia producción o importados que realicen los contribuyentes del IRIC.

De esta forma, el hecho generador se considera configurado cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega de los bienes, la afectación al ciclo industrial o al uso propio y en caso de exportaciones, con el despacho de los bienes.

Serán contribuyentes del IMEBA quienes enajenen, manufacturen, afecten al uso propio o exporten los bienes gravados.

Cabe destacar que, a través del artículo 4 del Decreto No. 15/996 del 24/01/1996, son designados agentes de retención del IMEBA los siguientes:

- quienes se encuentren comprendidos en el IRIC, a las Administraciones Municipales y a los Organismos Estatales que adquieran bienes gravados a quienes no sean contribuyentes de dicho impuesto
- rematadores intervinientes en remates de ganado ovino y bovino, cuando los compradores sean contribuyentes del IRIC, Administraciones Municipales u Organismos Estatales
- quienes exporten bienes gravados por cuenta de productores.

Los correspondientes agentes de retención deberán presentar declaraciones juradas en donde consten los datos relativos a las retenciones practicadas⁴⁶.

3.3.2 Tasa

Según el artículo 7 del Título 9 de T.O. 1996, las tasas máximas aplicables según los bienes en consideración variarán dependiendo del producto entre 1,5% y 2,5%.

3.3.3 Monto imponible

Respecto al monto imponible del IMEBA, el mismo estará constituido por el precio de los bienes gravados excluido el propio impuesto⁴⁷.

Para el caso de la manufactura de bienes de la propia producción o afectación al uso propio, según el inciso 2) del artículo 6 del Título 9 del T.O. 1996, el monto imponible está dado por el precio corriente en plaza. Cuando no se hubiera fijado precio de venta alguno será aplicable como monto imponible el precio corriente en plaza.

⁴⁶ Artículo 7 del Decreto No. 15/996 del 24/01/1996.

⁴⁷ Artículo 6 del Título 9 del T.O. 1996.

3.3.4 Impuesto Adicional INIA y MEVIR

Existen diferentes posiciones sobre si estos impuestos son realmente un adicional del IMEBA o son impuestos independientes del mismo.

Según el artículo 8 del Título 9 del T.O. 1996, el Adicional de MEVIR es creado como un impuesto adicional del 0,2% que gravará todos los hechos generadores alcanzados por el IMEBA que involucren algunos de los bienes gravados por este impuesto.

Por otro lado, a través del artículo 9 del Título 9 del T.O. 1996, se dispone la creación del Adicional INIA como un impuesto adicional de hasta el 0,4% que gravará todos los hechos generadores relacionados con ciertos bienes detallados en el artículo 1 del mismo Título y con los productos de origen forestal.

A diferencia del IRA y el IRIC la normativa no establece exoneración alguna para los productos forestales provenientes de bosques amparados por el Régimen de Promoción Forestal. Esto constituiría una excepción al régimen de exoneración dispuesto por la Ley Forestal No. 15.939 en su artículo 43.

3.3.5 Opción IRA - IMEBA

Según lo establecido por el artículo 11 del Título 9 y el artículo 6 del Título 8 del T.O. 1996, los contribuyentes del IRA podían optar por tributar este impuesto o el IMEBA, debiendo liquidar el mismo impuesto por todas las explotaciones de que sean titulares. Previo a la aprobación de la LRT los productores agropecuarios podían optar por darle carácter definitivo al IMEBA.

Todos los pagos realizados por concepto de IMEBA podían ser deducidos de la liquidación de IRA siempre y cuando el contribuyente hiciera uso de la opción para liquidar dicho impuesto.

Sin embargo, no serán computados como pagos a cuenta del IRA los montos pagados por concepto de Adicional MEVIR y Adicional INIA según lo establecido por el artículo 10 del Título 9 del T.O. 1996.

3.4 Impuesto al Patrimonio (IP)

Este impuesto fue creado por la Ley No. 13.637 del 5/01/1968 y sus disposiciones se encuentran recogidas en el Título 14 del T.O. 1996.

3.4.1 Hecho Generador

El IP es un impuesto anual que se liquida sobre la base de la situación patrimonial del contribuyente en cada año fiscal.

El patrimonio gravado comprenderá todos los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República.

Los sujetos pasivos de este impuesto serán, entre otros:

- a) personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas.
- b) los siguientes sujetos pasivos del IRIC:
 - Las sociedades con o sin personería jurídica
 - Los titulares de las empresas unipersonales
 - Los entes autónomos y servicios descentralizados que integren el dominio industrial y comercial del Estado.
 - Los fondos de inversión cerrados de crédito.
- c) los titulares de explotaciones agropecuarias, siempre que el patrimonio afectado a dichas explotaciones exceda el 50% del monto mínimo no imponible correspondiente a personas físicas y sucesiones indivisas, fijado según lo dispuesto por el artículo 43 del Título 14 del T.O. 1996.

Cabe destacar que, los sujetos pasivos del IRIC contribuyentes del IP que tengan contabilidad suficiente liquidarán el IP a la fecha de cierre de su ejercicio económico anual. En caso contrario, deberán liquidarlo al 31 de diciembre de cada año.

Aquellos titulares de explotaciones agropecuarias contribuyentes de IP, determinarán su patrimonio al cierre del ejercicio del IRA o IMEBA según corresponda, siendo dicha fecha generalmente el 30 de Junio de cada año.

3.4.2 Tasa

Según el artículo 45 del Título 14 del T.O. 1996, las tasas del impuesto se aplicarán por escalonamientos progresionales sobre el patrimonio gravado según la siguiente escala:

- personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas:
 - por hasta una vez el mínimo no imponible del sujeto pasivo: 0,7%.
 - por más de una vez y hasta dos veces: 1,1%.
 - por más de dos veces y hasta cuatro veces: 1,4%.
 - por más de cuatro veces y hasta seis veces: 1,9%.
 - por más de seis veces y hasta nueve veces: 2,2%
 - por más de nueve veces y hasta catorce veces: 2,7%.
 - por el excedente: 3,0%.
- los restantes contribuyentes

- por el patrimonio afectado directamente a obtener rentas comprendidas en el IRIC, IRA o IMEBA: 1,5%.
- por el resto del patrimonio: 2,0%.

3.4.3 Monto Imponible

El IP se determinará por la diferencia entre los activos y pasivos ajustados fiscalmente de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 7 del Título 14 del T.O. 1996 y sus Decretos Reglamentarios.

3.4.3.1 Valuación de bienes muebles e inmuebles para personas jurídicas

El artículo 15 del Título 14 del T.O. 1996, determina que el patrimonio de las personas jurídicas, de las personas jurídicas del exterior y el afectado a actividades comprendidas en el IRIC, se avaluarán por las normas que rijan para dicho impuesto. Por lo tanto, a estos efectos resultaban de aplicación el Título 4 del T.O. 1996 y el Decreto Reglamentario No. 840/988.

De esta forma, según lo que establecía el artículo 86 del Decreto No. 840/988, el valor de los bienes inmuebles del activo fijo sería el que resulte de deducir a valor de costo o costo actualizado, el importe de las amortizaciones acumuladas correspondientes al período de vida útil transcurrido. En caso de no poder determinar dichos costos, se debía tomar el importe del valor real o de aforo íntegro asignado al inmueble a la fecha de su ingreso al patrimonio.

El valor de los bienes del activo fijo determinado de la forma antes mencionada, debía ser actualizado por la aplicación del porcentaje de variación del IPPM ocurrida entre los meses de cierre del ejercicio anterior y el que se liquida.

De esta forma, el artículo 89 del Decreto No. 840/988 establecía que las amortizaciones de las mejoras en un 2% anual para los inmuebles urbanos y suburbanos y un 3% anual para los rurales, comenzando en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al del ingreso del bien al patrimonio o afectación al activo fijo.

Por otro lado, en el IRIC la valuación de inventarios se encontraba regulada por el artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996, en donde se establecía que las existencias de mercaderías se computarían al precio de costo de producción, o al precio de costo de adquisición, o al precio de costo en plaza en el día de cierre del ejercicio a opción del contribuyente.

Esta disposición, aplicaría para la valuación de los bosques los cuáles son considerados contablemente como activo circulante, tema que será retomado en el próximo capítulo cuando se cite la Consulta de DGI No. 5016.

El inciso tercero del artículo 73 del Decreto No. 840/988 establecía que las existencias deberán ser avaluadas al precio de plaza correspondiente a las cotizaciones vigentes a la fecha de cierre de ejercicio, con deducción de los gastos de venta (o sea, Valor Neto de Realización), deduciendo otros gastos necesarios para su comercialización

Con respecto a los bienes muebles del activo fijo (vehículos, maquinarias, entre otros) el artículo 86 del Decreto No. 840/988 ordenaba que el valor fiscal debía ser el que resulte de deducir de su valor de costo o de costo actualizado, el importe de las amortizaciones acumuladas de acuerdo al período de vida útil que haya transcurrido.

Por su parte, la amortización de los bienes de uso de carácter mueble debía ser un porcentaje fijo de acuerdo al número de años de vida útil probable de dichos bienes, salvo disposición en contrario (ej: automotores 0 Km.). Las amortizaciones se calcularían sobre los valores actualizados al cierre del ejercicio, sin perjuicio de que podrán comenzarse a computar en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al de la afectación del bien.

3.4.3.2 Determinación del pasivo deducible para personas jurídicas

Por último, según el artículo 15 del Título 14 del T.O. 1996, se admitirá deducir como pasivo en el IP, entre otros, los siguientes:

- el promedio en el ejercicio de los saldos a fin de cada mes de las deudas contraídas en el país con los sujetos pasivos del Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA), a condición de que dichos saldos sean computables para el pago de dicho impuesto
- las deudas contraídas con proveedores de bienes y servicios de todo tipo, salvo préstamos, colocaciones, garantías y saldos de precios de importaciones, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la actividad del deudor
- las deudas documentadas en debentures u obligaciones, siempre que su emisión se haya efectuado mediante suscripción pública y que dichos papeles tengan cotización bursátil.

3.4.4 Exoneraciones

3.4.4.1 Exoneración del patrimonio afectado a la actividad agropecuaria

A través del artículo 16 de la Ley No. 17.345 del 1/06/2001, se exoneró del IP al patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias.

De esta forma, el artículo 38 del Título 14 del T.O. 1996, determinaba que se considerarían activos exentos del IP los bienes inmuebles destinados a la explotación agropecuaria, con exclusión de sus mejoras.

Asimismo, el inciso segundo del mismo artículo establecía que, dependiendo de los tipos de producción, dotación o área mínima de cultivo u otras condiciones, la reglamentación establecería las condiciones para que un inmueble fuera considerado destinado a una explotación agropecuaria. Sin embargo, la referencia de la reglamentación es muy amplia ya que se refiere a condiciones mínimas de cultivos y otras condiciones que no define, dejando este punto abierto.

3.4.4.2 Ley Forestal

Según lo mencionado en el Capítulo 2, y tal como lo establece el artículo 25 del Título 14 del T.O. 1996, los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro declarados protectores según el artículo 8 de la Ley No. 15.939 de Promoción Forestal, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos gozarán del siguiente beneficio tributario: sus respectivos valores o extensiones no se computarán para la determinación del monto imponible del IP.

Cabe señalar que, según el artículo 43 de la Ley No 15.939 las exoneraciones y demás beneficios tributarios establecidos en esa Ley, regirán por el plazo de doce años a partir de la implantación de los bosques objeto del beneficio.

Por su parte, el artículo 16 del Decreto No. 600/988 estableció que no se computará en el IP, el valor real de las áreas ocupadas por bosques citados por la Ley Forestal, una vez obtenido el certificado de calificación que expida la DGF cuya fotocopia deberá adjuntarse en la declaración jurada del impuesto.

3.4.4.3 Exoneración de maquinaria agropecuaria

En relación a la exoneración de maquinaria agropecuaria, dicho tema será tratado en el punto 3.8 “Régimen de Promoción de Inversiones” del presente capítulo.

3.4.5 Abatimiento

En el artículo 666 de la Ley No. 16.736, se estableció la posibilidad de deducir del IP liquidado al cierre del ejercicio, el monto generado por IRIC en dicho período con un máximo del 50% del IP generado en el ejercicio. Este beneficio que se conoce con el nombre de abatimiento, fue otorgado únicamente a los contribuyentes de IRIC.

Esta disposición se encontraba recogida en el artículo 47 del Título 14 del T.O. 1996.

3.5 Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El IVA fue creado por la Ley No. de 13.637 del 5/01/1968 y sus disposiciones se encuentran recogidas en el Título 10 del T.O. 1996.

3.5.1 Hecho Generador

El artículo 1 del Título 10 del T.O. 1996, dispone que el IVA gravara las siguientes operaciones:

- circulación interna de bienes

- prestación de servicios
- introducción de bienes al país o importación

De acuerdo a lo establecido por el artículo 5 del Título 10 del T.O. 1996, no estarán gravadas las exportaciones de bienes y servicios disponiéndose que el PE sea quien determinará cuales son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios.

Cabe señalar que, no tendrá las mismas consecuencias económicas para el contribuyente una operación exonerada de IVA que una exportación, puesto que en el primer caso el IVA pagado en las compras de insumos constituirá un costo, mientras que en el segundo caso el impuesto pagado podrá ser recuperado.

Según el artículo 6 del Título 10 del T.O. 1996 (reglamentado por el artículo 1 del Decreto No. 220/998 del 12/08/1998) serán contribuyentes de IVA, entre otros, quienes sean contribuyentes del IRA y del IRIC.

3.5.2 Tasa

El artículo 16 del Título 10 del T.O. 1996, establece que las tasas serán las siguientes:

- Tasa Básica: 23%.
- Tasa Mínima: 14%.

3.5.3 Monto Imponible y liquidación del impuesto

Según el artículo 7 del Título 10 del T.O. 1996, la materia imponible estará constituida por la contraprestación correspondiente a la entrega de la cosa o la prestación del servicio o por el valor del bien importado. En todos los casos se incluirá el monto de otros gravámenes que afecten la operación.

De acuerdo a lo establecido en el inciso primero del artículo 9 del Título 10 del T.O. 1996, el IVA a pagar se determinará partiendo del total de los impuestos facturados por las operaciones gravadas (IVA Ventas), descontando el IVA correspondiente a aquellas transacciones en que la contraprestación no se haya hecho efectiva total o parcialmente por entre otras, las siguientes causas: insolvencia del deudor, prescripción, mandato judicial, etc.

Con respecto al IVA facturado en los casos en que la contraprestación se considere incobrable, el Decreto No. 220/998 dispone en el inciso tercero del artículo 118 que más allá de deducir el impuesto asociado a los créditos que revistan esa naturaleza, se deberá incluir en la determinación del IVA a pagar, el impuesto correspondiente a los ingresos por los créditos que se hubieran considerado incobrables, pero que posteriormente fueron recuperados.

El inciso segundo del artículo 9 del Título 10 del T.O. 1996, establece que del subtotal obtenido con anterioridad, se deducirán dos importes: i) el IVA correspondiente a las compras

de bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo, y ii) el IVA pagado al importar bienes por el contribuyente o el comitente en su caso. En cualquiera de los dos casos, se requerirá que el IVA pagado provenga de bienes y servicios que integren directa o indirectamente el costo de bienes y servicios destinados a las operaciones gravadas.

Cuando se realicen operaciones gravadas y exentas, la deducción del impuesto asociado a los bienes y servicios no destinados exclusivamente a unas o a otras se efectuará en la proporción correspondiente al monto de las operaciones gravadas del ejercicio (“prorratio de IVA compras”).

Una vez obtenido el IVA a pagar, de acuerdo a lo establecido precedentemente se deberá proceder a su pago, salvo que el impuesto facturado por proveedores y el generado por operaciones de importación resultará superior al gravamen devengado por operaciones gravadas, en cuyo caso, el saldo emergente no dará lugar a devolución. Dicho saldo acreedor será agregado al monto del impuesto facturado por compras en la liquidación inmediata posterior.

3.5.4 IVA correspondiente a los “productos agropecuarios en estado natural”

El inciso primero del artículo 11 del Título 10 del T.O. 1996, establece que el IVA correspondiente a la “circulación” de “productos agropecuarios en su estado natural” no será incluido en la factura o documento equivalente permaneciendo en suspenso a los efectos tributarios hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los mismos (régimen de IVA en suspenso).

Reglamentando esta disposición, el artículo 141 del Decreto No. 220/998 dispone que a los efectos del IVA se entenderán por “productos agropecuarios en su estado natural” los bienes primarios, animales y vegetales, tal como se obtienen en los establecimientos productores, no quedando comprendidos en la definición los bienes que hayan sufrido manipulaciones o transformaciones que impliquen un proceso industrial excepto cuando sean necesarios para su conservación, acotándose por último que se considerarán incluidos en la definición los frutos del país en su estado natural.

En lo que respecta al IVA incluido en las compras de bienes y servicios que integran el costo de los productos agropecuarios en estado natural, la norma prevé un mecanismo similar al de los exportadores el cual permite obtener una devolución del IVA incluido en las adquisiciones afectadas directa o indirectamente a la obtención de estos ingresos⁴⁸.

Cabe señalar que, a través de la Consulta No. 3.969 del 12/02/2003, la DGI expresó su opinión acerca del tratamiento que debe brindarse a los rolos con corteza en relación al IVA.

En este sentido, la administración manifestó que el IVA permanecerá en suspenso hasta tanto se transforme o altere la naturaleza de los mencionados bienes.

⁴⁸ Artículo 39 del Decreto No. 220/998.

Tal como se mencionó en el punto 3.1.5.1, el proceso de descortezado de los troncos se encuentra gravado con IVA ya que la DGI entiende que dicho proceso hace perder a los rolos su carácter de producto agropecuario en estado natural, alterando de esta manera la naturaleza de los mismos.

Asimismo, manifiesta que las ventas en plaza de troncos descortezados que realice la empresa, estarán gravadas con IVA a la tasa básica. En caso de realizarse una exportación de los bienes mencionados, se tendrá derecho a devolución del IVA incluido en las compras y servicios que constituyan costo de tales bienes.

No obstante, el Decreto No. 209/003 del 3/06/2003 sustituye el inciso segundo del artículo 141 del Decreto No. 220/998 estableciendo que a los efectos de la liquidación del IVA se incluirán en la definición de productos agropecuarios en estado natural a los rolos descortezados, lo cual significa que el proceso de descortezado también se encontrara comprendido en el régimen de IVA en suspenso.

3.5.5 Exoneraciones

A través del literal e), numeral 1, artículo 19 del Título 10 del T.O. 1996, se exonera del IVA a las enajenaciones de maquinaria agrícola y sus accesorios.

Por otra parte, el mismo literal del mismo Título establece que la exoneración tendrá vigencia cuando la otorgue el PE.

A continuación detallamos algunas de las exoneraciones dispuestas por el PE al amparo de las citadas facultades que resultan de interés para el sector forestal:

- *Maquinarias agrícolas y sus accesorios*⁴⁹.

Por su parte, la DGI dictó la Resolución No. 305/979 del 30/11/1979 la cual ha resultado permanentemente actualizada en virtud del surgimiento de nuevas maquinarias con destino a la producción agropecuaria. En el Anexo No. 3 se presentan los bienes comprendidos en esta Resolución.

- *Bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración*, para lo cual la Ley delega en el PE la determinación de la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este concepto.

Por otra parte, la Ley también faculta al PE a establecer para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del IVA incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones (cuando no exista producción nacional suficiente), de bienes y servicios destinados a su elaboración, una vez verificado el destino de los mismos⁵⁰.

⁴⁹ Comprenderá los bienes que establezca la DGI según lo establecido en el artículo 38 del Decreto No. 220/998.

⁵⁰ Artículo 39 del Decreto 220/998.

El listado de insumos agropecuarios alcanzados por este beneficio se detalla en el Anexo No. 4.

- *Leña*, a partir del momento que lo disponga el PE⁵¹.
- Las *prestaciones de servicios realizados por empresas de aeroaplicación*, registradas ante las autoridades competentes para la modalidad de aplicación de productos químicos, siembra y fertilización destinados a la agricultura⁵².

Finalmente, la Ley No. 17.123 del 21/06/1999 exoneró del IVA a los contratos de seguros y reaseguros celebrados a partir de su promulgación, que cubran contra todos los riesgos de incendio climático a los siguientes bienes:

- cultivos agrícolas, hortícolas, frutícolas y forestales ubicados dentro del territorio nacional
- las estructuras de protección para los cultivos mencionados
- todas las especies de la producción animal desarrolladas en nuestro país.

3.6 Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA)

El ICOSA fue creado por la Ley No. 17.502 del 17/05/2002 y sus disposiciones se encuentran comprendidas en el Título 16 del T.O. 1996.

3.6.1 Hecho Generador

En lo que refiere al elemento material, el mismo está constituido únicamente por el vehículo jurídico que la sociedad posee, ya que éste es un impuesto que grava todas las sociedades anónimas por el solo hecho de existir o crearse.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 1 del Título 16 del T.O. 1996, el impuesto se aplica:

- a) en ocasión de la constitución de la sociedad, incluso en aquellos casos en que sea consecuencia de la transformación, fusión o escisión
- b) al cierre de cada ejercicio fiscal, independientemente de que la sociedad haya tenido actividad o no.

El artículo 3 del Decreto No. 450/002 del 21/11/2002, establece que en el caso a) mencionado anteriormente, el hecho generador acaecerá en la fecha del acto de constitución. En el caso b), se configurará en la fecha que corresponda practicar la determinación del patrimonio fiscal a los efectos de la liquidación del IP.

⁵¹ Artículo 43 del Decreto No. 220/998.

⁵² Artículo 59 del Decreto No. 220/998.

3.6.2 Tasa

Según el artículo 3 del Título 16 del T.O. 1996, las tasas aplicables serán las siguientes:

- 1,50%: para la constitución de la sociedad.
- 0,75%: para cada cierre del ejercicio.

3.6.3 Monto Imponible

La base imponible estará constituida por el monto de capital contractual mínimo vigente para las sociedades anónimas al momento del acaecimiento de los hechos generadores a que refiere el artículo anterior, fijado de acuerdo al artículo 521 de la Ley No. 16.060, de 4 de setiembre de 1989.

3.6.4 Exoneraciones

Destacamos de interés para nuestro trabajo, el hecho de que ciertas sociedades cuyo activo fiscal esté compuesto en forma principal por activos destinados a la explotación agropecuaria, se encuentren exoneradas del pago del ICOSA.

En este sentido, el literal e) del artículo 8 del Decreto No. 450/002 dispone que aquellas sociedades anónimas cuyo activo fiscal destinado a la explotación agropecuaria supere el 50% del activo fiscal total, se encontrarán exoneradas del impuesto.

3.7 Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP)

El ITP fue creado por la Ley No. 16.107 del 3/04/1990, y sus disposiciones se encuentran recogidas en el Título 19 del T.O. 1996.

3.7.1 Hecho Generador

El artículo 1 del Título 19 del T.O. 1996, dispone que el ITP grave las siguientes operaciones:

- las enajenaciones de bienes inmuebles, de los derechos de usufructo, de nuda propiedad, uso y habitación
- las promesas de las enajenaciones de bienes inmuebles, de los derechos de usufructo, de nuda propiedad, uso y habitación, así como las cesiones de dichas promesas
- las cesiones de derechos hereditarios y las de derechos posesorios sobre bienes inmuebles siendo estas últimas, a los efectos del impuesto, consideradas como enajenación del dominio pleno.
- las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva de bienes inmuebles

- la transmisión de bienes inmuebles operada por causa de muerte o como consecuencia de la posesión definitiva de los bienes del ausente.

De acuerdo a lo establecido en el inciso primero del artículo 3 del Título 19 del T.O. 1996, serán sujetos pasivos en calidad de contribuyentes:

- los otorgantes, excepto en los negocios gratuitos, en los cuales el contribuyente será el beneficiario
- quienes hayan sido declarados propietarios en las sentencias declarativas de prescripción adquisitiva
- los herederos y los legatarios en el caso de las sucesiones por causa de muerte
- los beneficiarios en los casos de posesión definitiva de los bienes del ausente.

3.7.2 Tasa

Según el artículo 6 del Título 19 del T.O. 1996, los hechos gravados por este impuesto tributarán de acuerdo con las siguientes tasas:

- enajenante 2%
- adquirente 2%
- los demás contribuyentes el 4%, excepto los herederos y legatarios en línea recta ascendente o descendente con el causante, para los cuales será el 3%.

3.7.3 Monto Imponible

El artículo 4 de dicho Título establece que el monto imponible será:

- para actos y hechos relativos a bienes inmuebles, el valor real fijado de acuerdo con el artículo 10 del Título 1 de T.O. 1996, actualizado de acuerdo con la variación operada en el Índice de Precios al Consumo (IPC) entre el mes en que la fijación tuvo lugar y el anterior al de dicha configuración
- para enajenación de derechos hereditarios y cesión de derechos posesorios, el precio fijado por las partes
- cuando se tratare de bienes inmuebles a construirse o en construcción, el valor real a esos efectos deberá fijarlo la Dirección General del Catastro Nacional y Administración de Inmuebles del Estado.

3.7.4 Exoneraciones

Las exoneraciones más relevantes a los efectos del presente trabajo, son previstas por la Ley de Urgencia No. 17.243 del 29/06/2000:

- durante el plazo de un año los sujetos pasivos del ITP no pagarán el mismo cuando los actos y hechos gravados por dicha norma tuvieren por objeto inmuebles

rurales que: (i) se incorporen al patrimonio de S.A. con acciones al portador, y (ii) su superficie a la fecha de promulgación de la Ley No. 17.124 del 25/06/1999 no superare el equivalente a 1.000 ha, Índice CONEAT 100⁵³.

- contribuyentes del IRIC, IRA e IMEBA por las enajenaciones de inmuebles que realicen con destino al abatimiento de sus pasivos financieros⁵⁴.

3.8 Régimen de Promoción de Inversiones

Al amparo de la Ley de Promoción de Inversiones No. 16.906 del 7/01/1998, se introdujeron una serie de disposiciones que estimularon el desarrollo de inversiones en el sector agropecuario y forestal.

El artículo 6 de dicha Ley establece que son beneficiarios de las franquicias establecidas, los contribuyentes del IRIC, del IRA y del IMEBA que realicen actividades industriales o agropecuarias.

Asimismo, el artículo 1 del Decreto Reglamentario No. 59/998 del 4/03/1998, dispone que los beneficiarios de las franquicias establecidas por la mencionada Ley, serán entre otros, los contribuyentes de IRA e IMEBA que realicen “actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cueros, leche, avicultura, apicultura, cunicultura, producción agrícola, frutícola, hortícola y floricultura.”

Cabe señalar que, el artículo 7 de la Ley No. 16.906 dispone que inversión será “*la adquisición de los siguientes bienes destinados a integrar el activo fijo o el activo intangible*”:

- bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo. El artículo 3 del Decreto No. 59/998 establece una descripción detallada y taxativa de cuales serán los bienes muebles amparados al beneficio, entre otros:
 - *maquinaria agrícola*, que comprenderá la utilizada por los establecimientos agropecuarios para la producción de bienes primarios
 - *vehículos utilitarios*. Se entenderá por tales los chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolques y zorras.
- equipos para el procesamiento electrónico de datos (excluido el software)
- mejoras fijas afectadas a las actividades industriales y agropecuarias
- bienes inmateriales tales como marcas, patentes, modelos industriales, privilegios, derechos de autor, valores llave, nombres comerciales y concesiones otorgadas para la prospección, cultivos, extracción o explotación de recursos naturales
- otros bienes, procedimientos, invenciones o creaciones que incorporen innovación

⁵³ Artículo 8 de la Ley de Urgencia No. 17.243.

⁵⁴ Artículo 45 de la Ley de Urgencia No. 17.243.

tecnológica y supongan transferencia de tecnología, a criterio del PE.

Por otro lado, la Ley dispone que determinados beneficios incluidos los que otorgue el PE en aplicación de las facultades otorgadas por la Ley, operarán en forma general y automática para todos los sujetos mencionados en dicha norma.

En este sentido, el artículo 8 de la Ley de Inversiones No. 16.906 establece cuales son los beneficios a otorgar.

En primer lugar, se exonera del IP a los bienes de activo fijo comprendidos en los literales A) y B) del artículo 7 (bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo y equipos para el procesamiento electrónico de datos) adquiridos a partir de la vigencia de la presente Ley.

Por otra parte, se establece que los referidos bienes se considerarán como activo gravado a los efectos de la deducción de pasivos. De esta forma, la Ley No. 16.906 al considerar los bienes citados anteriormente como activos gravados a los efectos de la deducción de pasivos, evita que el importe de estos activos se reste del pasivo deducible, lo que neutralizaría el efecto del beneficio respecto de aquellas empresas que tengan pasivos deducibles.

Asimismo, el último inciso de este literal expresa que la exoneración no operará en el caso de que los bienes referidos deban valuarse en forma ficta.

De esta manera, quedan fuera de la exoneración los bienes muebles de la explotación agropecuaria cuya valuación (a los efectos del IP para aquellos contribuyentes que no sean S.A.) se establece en un porcentaje del 40% del valor fiscal total del inmueble asiento de dicha explotación.

En segundo lugar, se establece la exoneración del IVA e IMESI a la importación de los bienes comprendidos en los literales A) y B) del artículo 7 de esta Ley y devolución del IVA incluido en las adquisiciones en plaza de los mismos.

Por otro lado, a través del artículo 9 de la Ley No. 16.906, se le asigna al PE la potestad de otorgar en forma general los siguientes beneficios:

- exoneración del IP a los bienes comprendidos en los literales C) a E) del artículo 7 mencionado anteriormente. Sin perjuicio de lo anterior, se deben de cumplir asimismo, las condiciones establecidas en el literal A) del artículo 8 de la Ley
- establecimiento de un régimen de depreciación acelerada para todos los bienes amparados por la Ley de Inversiones a los efectos del IRIC, IRA e IP.

Finalmente, el inciso primero del artículo 11 de la Ley No. 16.906 determina que podrán acceder a un régimen de beneficios respecto a inversiones específicas, las empresas cuyos proyectos de inversión sean declarados promovidos por el PE, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de referencia.

Capítulo 4: Cambios introducidos por la Ley de Reforma Tributaria con incidencia en el Sector Forestal.

El pasado 27/12/2006, fue aprobada la Ley No. 18.083 de Reforma Tributaria (LRT) luego de un amplio debate parlamentario que se iniciara en marzo del año 2006, cuando se remitiera al Parlamento Nacional el primer proyecto por parte del PE.

Asimismo, el 26/04/2007 fueron aprobados los Decretos que reglamentaron la reforma tributaria cuya vigencia comenzó a partir del pasado 1/07/2007.

En este capítulo, analizaremos los cambios introducidos por la LRT y su reglamentación en relación con los tributos que alcanzaron la actividad forestal. A estos efectos, nos concentraremos en los tributos que son aplicables directamente a la explotación forestal, dejando fuera del alcance del presente trabajo el análisis de los cambios que afectan al resto de la cadena de valor del sector (por ejemplo, transporte, servicios silvícolas, industrialización de la madera, entre otros).

En este sentido, dicha Ley integró en un único y ampliado impuesto denominado Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), los hechos generadores del IRIC anual e IRA, fijando su tasa en el 25% e introduciendo varios cambios en materia de deducción de gastos y exoneraciones sobre los cuales ahondaremos en el presente capítulo.

Particularmente en lo que refiere a la actividad forestal, como veremos la LRT restringe los beneficios tributarios presentados en capítulos anteriores en materia de tributación a la renta y tributación sobre el capital.

Por otra parte, la LRT creó el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR). Asimismo, se consagró un gravamen adicional del 7% por concepto de IRPF o IRNR aplicable en la distribución de utilidades o dividendos por parte de los contribuyentes de IRAE sobre aquella porción de las utilidades fiscales que hubieran generado renta gravada por este impuesto. Este gravamen sustituiría al anterior "IRIC instantáneo" mencionado en el Capítulo 3.

También veremos cambios introducidos por la LRT en relación a otros impuestos que afectan el sector tales como el Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA), Impuesto al Patrimonio (IP), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (CESS).

4.1 Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)

Tal como mencionamos anteriormente, el IRAE fue creado por la LRT del 27/12/2006, integrando en un único impuesto los hechos generadores de los anteriores IRIC e IRA.

4.1.1 Hecho Generador

El IRAE es un impuesto anual que grava las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza⁵⁵.

En lo que refiere al aspecto espacial del IRAE, se mantiene el criterio de la fuente definido para el IRA en el Capítulo anterior⁵⁶.

De acuerdo a lo dispuesto por la normativa vigente, las rentas comprendidas son aquellas denominadas empresariales, las asimiladas a empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles y las comprendidas en el IRPF obtenidas por quienes liquiden el impuesto, ya sea en forma preceptiva u opcional.

Por su parte, el artículo 3 del Título 4 del T.O. 1996 define las rentas empresariales discriminando las rentas obtenidas por determinados sujetos pasivos cualquiera sean los factores utilizados, y las rentas derivadas de actividades lucrativas, industriales, comerciales y de servicios realizadas por empresas.

En lo que refiere a las rentas del ámbito agropecuario, quedan comprendidas en el IRAE las siguientes:

- a) La totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente, incluidos arrendamientos y usufructos rurales, cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:
- se trate de sociedades anónimas, establecimientos permanentes de entidades no residentes, entes autónomos y servicios descentralizados, fondos de inversión cerrados de crédito o fideicomisos, excepto la garantía⁵⁷
 - se haya optado por tributar el IRAE sobre las rentas propiamente agropecuarias, en cuyo caso debe mantenerse la opción por al menos 3 ejercicios⁵⁸
 - que al inicio del ejercicio el contribuyente explote el equivalente a más de 1.500 ha de Índice CONEAT 100, límite que se redujo a 1.250 a partir del 1/07/09⁵⁹
 - que el ingreso del ejercicio anterior del contribuyente haya superado anualmente los 2.000.000 U.I.. A tales efectos se tomará la cotización de la UI vigente al cierre del ejercicio⁶⁰
 - que se trate de una “empresa agroindustrial” definida como aquella en la que el ingreso del ejercicio anterior derivado de la industrialización de producción agropecuaria propia supere el 75% del total del ingreso⁶¹.

⁵⁵ Artículo 1 del Título 4 del T.O. 1996.

⁵⁶ Artículo 7 del Título 4 del T.O. 1996.

⁵⁷ Artículo 6 del Título 4 del T.O. 1996 y literal a) del artículo 9 del Decreto No. 150/007 del 26/04/2007.

⁵⁸ Artículo 8 del Decreto No. 150/007.

⁵⁹ Literal c) del artículo 9 del Decreto No. 150/007.

⁶⁰ Literal b) del artículo 9 del Decreto No. 150/007.

⁶¹ Literal c) del artículo 9 del Decreto No. 150/007.

b) Las siguientes rentas obtenidas por productores agropecuarios que no tributen IRAE por las rentas propiamente agropecuarias:

- “rentas agroindustriales” definidas como aquéllas derivadas de la industrialización de producción agropecuaria proveniente de empresas “no agroindustriales” siendo en éstas el ingreso del ejercicio anterior derivado de la industrialización de producción agropecuaria propia no superior al 75% del total del ingreso
- “rentas asimiladas a agropecuarias” cuando ellas superen las 300.000 U.I. anuales en el propio ejercicio⁶² (ventas de activo fijo, pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas y las obtenidas por la utilización de bienes o prestación de servicios, directa o indirectamente derivados de la explotación agropecuaria).

En función de ello, a partir de la vigencia de la LRT, a diferencia de lo que sucedía previamente en relación al IRA, se ha limitado fuertemente la posibilidad de optar por no tributar sobre la renta real en materia de “rentas propiamente agropecuarias” y otorgarle así, carácter definitivo al IMEBA, incluyendo preceptivamente en el impuesto a ciertas rentas (asimiladas a agropecuarias) que en los hechos, no solían encontrarse gravadas por un impuesto a la renta.

4.1.2 Tasa

Según el artículo 15 del Título 4 del T.O. 1996 la tasa del impuesto será del 25% sobre la renta neta fiscal.

4.1.3 Renta Bruta

De acuerdo a lo establecido por el artículo 16 del Título 4 del T.O. 1996, constituye renta bruta:

- A) El producido total de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la actividad agropecuaria o de otras actividades comprendidas en el impuesto que se hubieran devengado en el ejercicio.

Cuando se trate de la enajenación de bienes constituirá renta bruta “el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción o, en su caso, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. A tal fin, se considerará venta neta el valor que resulte de deducir de las ventas brutas, las devoluciones, bonificaciones y descuentos u otros conceptos similares de acuerdo con los usos y costumbres de plaza”.

Cabe aclarar que, según lo establecido por dicho artículo⁶³, podrán computarse exclusivamente aquellos costos que constituyen para la contraparte rentas gravadas

⁶² Artículo 57 del Título 4 del T.O. 1996.

⁶³ Con la redacción dada por el artículo 11 de la Ley No. 18.341.

por el IRAE, IRPF, IRNR o por una imposición efectiva a la renta en el exterior (“regla candado”).

- B) Todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio económico vinculado a las operaciones a que refiere el literal anterior.

Según el artículo 18 del Título 4 del T.O. 1996, no constituirá renta bruta las variaciones patrimoniales que resulten de las revaluaciones de bienes de activo fijo y las integraciones, reintegros o rescates de capital.

Constituirán asimismo renta bruta, entre otras⁶⁴:

- el resultado de la enajenación de bienes del activo fijo (sin excepción para los bienes inmuebles rurales) que se determinará por la diferencia entre el precio de venta y el valor de costo o costo revaluado del bien, menos las amortizaciones computadas desde la fecha de su ingreso al patrimonio, cuando correspondiere
- la renta bruta originada por semovientes que resultará de deducir a las ventas netas las compras del ejercicio y las variaciones físicas operadas en cada categoría, evaluadas a precio de fin de ejercicio.

4.1.4 Renta Neta

De acuerdo a lo dispuesto por la normativa vigente luego de la LRT⁶⁵, a los efectos de determinar la renta neta se deducirán de la renta bruta los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas y debidamente documentados (condiciones que ya existían para el IRIC e IRA) así como también aquellos gastos que constituyan para la contraparte renta gravada por este impuesto, IRPF o IRNR o una imposición efectiva a la renta en el exterior.

El objetivo perseguido a través de esta última condición es evitar el riesgo de que prestadores de bienes y servicios que no tuvieran sus ingresos gravados, ya sea por estar exonerados, por tratarse de rentas puras en sociedades personales, o por la causa que fuera, sobrevaluaran el precio de dichos servicios, dejando por lo tanto un gasto sobrevaluado en la empresa gravada por IRAE.

De esta forma, para evitar dichos abusos la LRT introdujo las condiciones mencionadas anteriormente, fijándose luego algunas excepciones.

En primer lugar, cuando los gastos constituyen para la contraparte rentas gravadas por el IRPF en la categoría I de dicho impuesto (Rendimientos del Capital e Incrementos Patrimoniales) la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría y la tasa del 25%⁶⁶.

⁶⁴ Artículo 17 del Título 4 del T.O. 1996.

⁶⁵ Artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996.

⁶⁶ Artículo 20 del Título 4 del T.O. 1996.

Cuando se trata de gastos correspondientes a servicios personales prestados en relación de dependencia que generen rentas gravadas por el IRPF, la deducción estará además condicionada a que se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios⁶⁷.

En segundo lugar, cuando los gastos constituyen para la contraparte rentas gravadas por IRNR la deducción también estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría y la tasa del 25%.

En definitiva, el monto de deducción de los gastos del exterior surgirá de aplicar el siguiente cociente: $(12\% + \text{Tasa efectiva en el exterior}) / 25\%$, entendiéndose por tasa efectiva en el exterior la tasa que el beneficiario de la renta debe tributar en su país ya considerando el efecto de exoneraciones, créditos fiscales y bonificaciones que correspondan, no pudiendo la deducción superar en ningún caso el 100% del monto del gasto ("regla de la proporción")⁶⁸.

Rentas de capital sujetas al IRPF	Proporción deducible: 12/25
Rentas alcanzadas por IRNR (no gravadas en el exterior)	
Rentas gravadas en el exterior, no alcanzadas por IRNR o IRPF (Capital)	- Si tasa efectiva (TE) > 25%: deduce 100% - Si TE < 25%: deduce TE/25
Rentas alcanzadas por IRNR o IRPF (Capital) y por una imposición efectiva en el exterior	- Si TE + 12 > 25%: deduce 100% - Si TE + 12 < 25%: deduce (TE + 12) / 25
Rentas de trabajo alcanzadas por IRPF	Deducibles 100%

Por otro lado, el Decreto No. 244/009 del 25/05/2009 establece que los contribuyentes que pretendan deducir gastos respecto de operaciones realizadas con entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación, deberán aportar un certificado expedido por la autoridad estatal competente que justifique la tasa efectiva aplicable al caso, en función de la tasa nominal y otros elementos que pudieran reducir el impuesto resultante, tales como regímenes especiales de determinación de la base imponible, crédito fiscal y exoneraciones.

Para el resto de las operaciones con entidades residentes en el exterior, dicho certificado deberá presentarse solo en caso que DGI así lo requiera. En caso de que la referida autoridad no expida dichos certificados, se aceptarán certificaciones de auditorías privadas de reconocido prestigio.

A través del artículo 21 del Título 4 del T.O. 1996 y del artículo 42 del Decreto No. 150/007, se agregan una serie de partidas cuya deducción se permite aún cuando no se cumpla con las

⁶⁷ Artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996.

⁶⁸ Artículo 20 del Título 4 del T.O. 1996.

condiciones mencionadas anteriormente. Entre ellas se destacan de interés para la actividad forestal:

- pérdidas ocasionadas en los bienes de la explotación por caso fortuito o fuerza mayor, en la parte no cubierta por indemnización o seguro
- pérdidas originadas por delitos cometidos por terceros contra los bienes aplicados a la obtención de rentas gravadas, en cuanto no fueran cubiertas por indemnización o seguro
- amortizaciones por desgaste, obsolescencia y agotamiento
- las mismas inversiones mencionadas para el IRA realizadas por quienes desarrollen actividades agropecuarias (gastos de implantación de bosques protectores y de rendimiento, alambrados, entre otros)
- pérdidas fiscales de ejercicios anteriores devengadas a partir de la entrada en vigencia de este impuesto, siempre que no hayan transcurrido más de cinco años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida. En el Capítulo 6 retomaremos este tema cuando tratemos la inadecuación del sistema tributario al ciclo productivo forestal
- gastos incurridos con quienes realicen explotaciones agropecuarias y hayan optado por tributar IMEBA, así como los correspondientes a servicios prestados a los productores por instituciones gremiales agropecuarias
- el 48% de los gastos de arrendamiento que constituyan para la contraparte rentas exentas del IRPF en aplicación del literal J) del artículo 34 del Decreto No. 148/007
- los gastos incurridos con las Sociedades de Fomento Rural y con las Cooperativas Agrarias, de Producción, y las de Ahorro y Crédito comprendidas en el artículo 28 del Decreto – Ley No. 15.322 del 17/09/1982 y con las Cooperativas de segundo grado integradas exclusivamente por las antedichas cooperativas
- los gastos de transporte terrestre de carga correspondientes a las mercaderías que se importen, exporten o circulen en tránsito
- el costo de adquisición de productos forestales.

El objetivo de este último punto, es brindar una solución para aquellas empresas cuyos insumos sean productos forestales exonerados de IRAE, ya que de no existir esta excepción, no sería posible deducir dichos costos por no cumplir con la regla de la contraparte dispuesta en el artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996.

Por otro lado, el artículo 23 del Título 4 del T.O. 1996 regula la deducción incrementada o bonificada (una vez y media) de ciertas partidas, entre ellas:

- los gastos en que incurran los sujetos pasivos de este impuesto, destinados a capacitar su personal en áreas consideradas prioritarias

En lo que respecta a estos gastos, el 9/11/2009 se aprobó el Decreto No. 514/009 el cual establece cuales son las áreas consideradas prioritarias distinguiendo dos categorías:

- áreas prioritarias sectoriales: deberán caracterizarse por su importancia actual o potencial en la estructura productiva y en la incidencia que tengan en la capacidad de creación de empleo. Quedan comprendidas exclusivamente las cadenas agroindustriales, la producción de energía, entre otras
- áreas prioritarias transversales: se caracterizarán por la creación de efectos externos positivos no vinculados a sectores de actividad específico. Quedan comprendidos exclusivamente en esta categoría las tecnologías de información y las comunicaciones, la biotecnología, la nanotecnología y el manejo del medio ambiente, entre otras.

Asimismo, se mantienen ciertos requisitos ya exigidos para el IRIC en lo que refiere a las características de los cursos, gastos computables y gastos en el exterior.

- los gastos en que se incurra para financiar proyectos de investigación y desarrollo científico y tecnológico siempre que dichos proyectos sean aprobados por el PE con el asesoramiento de la Agencia Nacional de Innovación y de la Comisión de Aplicación (COMAP) creada por el artículo 12 de la Ley No. 16.906 del 7/01/1998
- gastos correspondientes a compras de semillas etiquetadas por parte de los productores agropecuarios en áreas prioritarias
- honorarios a técnicos egresados de la Universidad de la República, de las restantes universidades habilitadas por el Ministerio de Educación y Cultura, de la Administración Nacional de Educación Pública, Educación Técnico – Profesional y Escuela Agrícola Jackson por asistencia en áreas consideradas prioritarias, entre otras, asesoramiento en el manejo del suelo (erosión y fertilización).

En tal sentido, surge la interrogante sobre si dichas partidas están condicionadas para su deducción al cumplimiento de la norma candado y a la regla de la proporción, ya que en varios casos la contraparte se encuentra exonerada o no incluida en el impuesto en cuestión.

Según el Cr. Félix Abadi, el hecho de que el Decreto No. 496/007 del 17/12/2007⁶⁹ haya incluido especialmente como partida deducible, entre otros a los gastos de capacitación, debe

⁶⁹ A través del artículo 3 del Decreto No. 496/007 del 17/12/2007 se agrega al artículo 42 del Decreto No. 150/007 de 26/04/2007, entre otros el siguiente numeral: 16: "Los gastos de capacitación del personal, en perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección, realizados en instituciones públicas y en universidades privadas debidamente habilitadas por el Estado, o en otras instituciones privadas inscriptas en el registro a que refiere el artículo 2 del Título 3 del T.O. 1996. No se admitirá la deducción de los gastos siempre que:

interpretarse que en opinión del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y por tanto de la DGI, la deducción de estas partidas incrementadas se encuentra igualmente sujeta a la aplicación de tales condiciones⁷⁰.

En este sentido, siguiendo al respecto un criterio similar al que se aplicaba anteriormente en el IRA en relación a la deducción de ciertos honorarios profesionales en áreas técnicas, en presencia de alguna de las partidas, primeramente deberá determinarse la parte deducible acorde a la regla candado y regla de la proporción, y a ese importe aplicarle un incremento del 50% para llegar al monto definitivo deducible en la liquidación del IRAE.

Por su parte, el artículo 24 del Título 4 del T.O. 1996, establece que no serán deducibles entre otros los siguientes gastos:

- sanciones por infracciones fiscales
- importes retirados por los titulares de las empresas unipersonales, los socios y los accionistas por cualquier concepto que suponga realmente participación de utilidades
- utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o reservas
- el IRAE y el IP
- amortizaciones de llaves.

Asimismo, no podrán deducirse los gastos o la parte proporcional de los mismos destinados a generar rentas no gravadas por este impuesto⁷¹.

Por otro lado, el monto deducible de los gastos financieros afectados en forma parcial a la obtención de rentas gravadas se obtendrá, en forma similar a lo expresado en el capítulo anterior, aplicando un coeficiente técnicamente aceptable sobre los mismos, que surja de la operativa real de la empresa. Una vez definido el mismo no podrá ser alterado por el contribuyente sin autorización expresa o tácita de la administración (transcurso de 90 días de presentada la solicitud sin adoptarse resolución).

A diferencia del IRA e IRIC, aquellos contribuyentes cuyos ingresos anuales superen las 160.000.000 Unidades Indexadas (UI) valuadas a la cotización vigente al cierre del ejercicio, deberán determinar el referido coeficiente mediante el cociente entre el promedio de los saldos a fin de cada mes de los activos que generan rentas gravadas y el promedio de los saldos a fin de cada mes del total del activo, valuados según normas fiscales⁷².

a) *No exista nexa causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado en la entidad empleadora.*

b) *Se trate de carreras de nivel terciario, maestrías, doctorados, licenciaturas o cursos de postgrados, cuyo destinatario sea el titular de la empresa unipersonal, socio, accionista o director; o los familiares de dichos sujetos hasta en segundo grado de consanguinidad o primero de afinidad. “*

⁷⁰ Cr. Abadi, Félix. Revista Tributaria No. 204 del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios

⁷¹ Artículo 24 del Título 4 del T.O. 1996.

⁷² Artículo 62 del Decreto No. 150/007.

4.1.4.1 Ajuste por inflación fiscal

En lo que refiere a la forma de cálculo del ajuste por inflación, se mantienen los comentarios realizados para el IRA en el Capítulo anterior.

Asimismo, el PE podrá disponer que no se realice el mencionado ajuste por inflación cuando el porcentaje de variación de precios no haya superado el 10%.

Por otro lado, a través del Decreto No. 492/08 del 15/10/2008, el PE dispuso que los contribuyentes puedan optar por aplicar el Índice de Precios al Consumo (IPC) en lugar del IPPM. Dicha opción deberá mantenerse por tres ejercicios.

4.1.5 Exoneraciones

4.1.5.1 Proyectos de Madera de Calidad

La LRT mantiene la exoneración de las rentas derivadas de la explotación de bosques declarados protectores (naturales o artificiales), de bosques naturales de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y de los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos⁷³, pero establece que la misma no será aplicable para los bosques artificiales de rendimiento implantados a partir del 1/07/2007, salvo que se trate de bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad definidos por el MGAP.

En este sentido, el artículo 162 del Decreto No.150/007 establece que se entenderá por proyectos de madera de calidad a aquellos bosques que cumplan con las siguientes condiciones:

- bosques calificados de rendimiento o protectores artificiales
- sometidos a sistemas de manejo con podas y raleos para obtener madera libre de nudos
- con el objetivo final de aserrado, debobinado o faqueado
- en el corte final del monte tengan entre 100 y 450 árboles por hectárea y más de 15 años de plantados
- la madera producto del manejo y parte de la cosecha final podrá tener cualquier destino pero en la cosecha final la madera con fines aserrables o de producción de chapas no podrá ser inferior al 20% de la cosecha total. Se asimila a esta categoría la madera producto de aquellos calificados como Bosques Protectores Artificiales. Los rebrotes de bosques cosechados o el manejo de su regeneración natural no se consideran como bosques nuevos.

La DGF previo a la cosecha de los bosques plantados a partir del 1/07/07 emitirá un certificado especificando si califica dentro de los parámetros establecidos y si cumple con la calificación de madera de calidad.

⁷³ Artículo 73 del Título 4 del T.O. 1996.

La norma aclara que, los rebrotes que correspondan a plantaciones anteriores al 1/07/07 no deberán cumplir con el requisito de madera de calidad para quedar incluidos dentro de la exoneración del IRAE.

De esta forma, la normativa existente no menciona en ningún momento cuántos deberían de ser los rebrotes por lo cual podría entenderse que ésta exoneración se aplicaría en forma indefinida en el tiempo.

Por otro lado, a través del artículo 74 del Título 4 del T.O. 1996 se aclara que la exoneración alcanza a las actividades de descortezado, trozado y chipeado realizadas sobre bosques propios, siempre que tales bosques hayan sido calificados protectores o de rendimiento en zonas de prioridad forestal. Se entenderá que son bosques propios tanto los cultivados por el beneficiario como los adquiridos en pie por el mismo.

En lo que respecta al alcance de la exoneración para las actividades de descortezado, trozado y compra y venta realizadas sobre madera adquirida a terceros, deberán considerarse las mismas condiciones comentadas para el IRA⁷⁴ analizadas en el punto 3.1.5.1.

4.1.5.2 Exoneración por inversiones

En lo que refiere a este tema, se mantiene para el IRAE la exoneración de las rentas que se destinen a la adquisición de determinados bienes muebles e inmuebles mencionadas para el IRA en el punto 3.1.5.2.

A diferencia de lo que ocurría en el régimen anterior, si la suma de las utilidades contables acumuladas, las otras reservas y las utilidades del propio ejercicio fueran inferiores al monto exonerable, la diferencia podrá ser deducida en las mismas condiciones en los dos ejercicios siguientes.

4.1.6 Precios de transferencia

La LRT introduce normas específicas sobre precios de transferencia, en el sentido de que las operaciones que realicen los sujetos pasivos del IRAE con personas o entidades vinculadas no residentes (filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes, entre otros) o con entidades que operen en exclaves aduaneros o gocen de un régimen de nula o baja tributación que no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, se deberán ajustar de acuerdo a determinados métodos.

A su vez, se establece que deberá presumirse que las operaciones con países de baja o nula tributación no se efectúan de acuerdo a los valores normales de mercado entre partes independientes y por lo tanto se aplicarán algunos de los métodos de ajuste.

⁷⁴ Artículo 75 del Título 4 del T.O. 1996

En tal sentido, la Ley No. 18.083 establece los siguientes métodos: precios comparables entre partes independientes, precios de reventa entre partes independientes, costo más beneficio, división de ganancias y margen neto de la transacción.

Asimismo, se determina que en las operaciones de importación y exportación de bienes respecto de los cuales pueda establecerse un precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, se utilizarán los precios de transferencia a los fines de la determinación de la renta neta de fuente uruguaya.

Por su parte, en las operaciones de importación y exportación de productos primarios agropecuarios y bienes de cotización conocida en mercados transparentes realizadas a un intermediario en el exterior, se utilizará preceptivamente el método de precios comparables entre partes independientes y como tal se utilizará el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, sin considerar el precio que hubiera sido pactado con el intermediario.

Estas disposiciones tienen mayor relevancia en las empresas que producen madera con destino a celulosa.

En este sentido, uno de los principales destinos de la producción de rolos para celulosa es una planta instalada en zona franca que se encuentran exentas de IRAE.

Las rentas generadas por la venta de dicha madera quedarán en un futuro gravadas por el IRAE ya que dicho insumo no cumplirá con los requisitos de "madera de calidad".

Como recordarán, una de las condiciones que deberá cumplir la madera para quedar comprendidas dentro del concepto de "madera de calidad" (y en consecuencia, exonerada de dicho impuesto) es que *"la madera producto del manejo y parte de la cosecha final podrá tener cualquier destino pero en la cosecha final la madera con fines aserrables o de producción de chapas no podrá ser inferior al 20% de la cosecha total"*.

De esta forma, las operaciones realizadas entre empresas forestales y la usuaria de zona franca se encontrarán alcanzadas por las disposiciones previstas en materia de precios de transferencia.

4.2 Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA)

En lo que respecta al IMEBA, la estructura general del impuesto, sus adicionales y las tasas permanecen sin cambios⁷⁵.

Sin embargo, se incluyen en la lista taxativa de los productos gravados, algunos productos de menor significación económica, tales como los derivados de la ranicultura, helicicultura, cría de ñandú, de nutrias y similares, así como otros productos agropecuarios que determine el PE.

⁷⁵ Regulado por el Título 9 del T.O. 1996.

Cabe aclarar que, los rubros introducidos en el IMEBA mencionados en el párrafo anterior ya habían sido “incorporados” a través de la Consulta DGI No. 3.860 del 3/03/2000.

4.3 Impuesto al Patrimonio (IP)

En lo que respecta al IP, la LRT mantiene la estructura general del impuesto⁷⁶.

A continuación, nos referiremos a los cambios mas importantes introducidos por la LRT que afectaron al sector forestal:

- existencia de nuevos sujetos pasivos, ya que los nuevos contribuyentes del impuesto a la renta pasaron a ser contribuyentes del IP
- en lo que respecta a la exoneración del patrimonio afectado a la explotación agropecuaria, si bien ésta disposición se mantiene con respecto al régimen anterior, se introdujo la condición de que el/los titulares del patrimonio sea/sean⁷⁷:
 - persona física residente o no residente o,
 - sujeto residente con participaciones patrimoniales nominativas cuando su/s titular/es sea/n personas físicas
 - sociedades con participaciones patrimoniales al portador que coticen en la Bolsa de Valores de Montevideo (BVM) y en la Bolsa electrónica de valores del Uruguay S.A. (BEVSA) y que al menos el 25% del capital de la sociedad haya sido integrado mediante oferta pública en las referidas Bolsas.

Cuando estas condiciones no se verifican para todo el capital, la exoneración de IP sería aplicable en forma parcial.

El objetivo subyacente de esta norma es extrafiscal, limitando la participación de las sociedades de capital con acciones al portador en el sector agropecuario.

En consecuencia, las empresas agropecuarias y por ende las forestales que antes tenían todo su patrimonio exonerado, actualmente deben tributar importantes sumas por concepto de IP.

- a los efectos de realizar el abatimiento dispuesto por el artículo 47 del Título 14 del T.O. 1996, se establece como requisito la condición de ser Sociedad Anónima residente con acciones nominativas y su titularidad correspondiente a personas físicas.

⁷⁶ Regulado por el Título 14 del T.O. 1996.

⁷⁷ Artículo 50 de la Ley de Reforma Tributaria No. 18.083.

- Como excepción, se facultó al PE a autorizar el abatimiento y la exoneración mencionada, a las participaciones patrimoniales al portador que coticen en Bolsa.

Esta excepción fue reglamentada mediante el Decreto No. 445/008 del 17/09/2008, en función del cual las participaciones patrimoniales al portador que coticen en la BVM y en la BEVSA, que cumplan con la condición de que al menos el 25% del capital de la sociedad haya sido integrado mediante oferta pública, tendrán el mismo tratamiento tributario que las participaciones patrimoniales nominativas propiedad de personas físicas.

- en lo que respecta a los criterios fiscales de valuación de activos y pasivos, en general se mantienen las normas del IRA e IRIC descritas en el Capítulo 3.

Cabe agregar que, a través de la Consulta de DGI No. 5.016 del 7/08/2008 que trata sobre la valuación de los bosques, la DGI manifiesta que los mismos constituyen un activo circulante, siendo de aplicación el artículo 31 del Título 4 del T.O. 1996 que otorga la opción de valuarlos al costo de producción, de adquisición o de plaza.

4.4 Impuesto al Valor Agregado (IVA)

En lo que refiere al IVA, los cambios sustanciales generados por la LRT consisten en variaciones en las tasas, cambios en la gravabilidad de terminados bienes no relacionados con la actividad forestal y modificaciones en relación a la lista de bienes exonerados, los cuales analizaremos a continuación.

En primer lugar, el artículo 25 de la Ley No. 18.083 dispuso una variación en las tasas del impuesto, estableciendo las siguientes alícuotas:

- Tasa Básica: 22%
- Tasa Mínima: 10%

Asimismo, la Ley autoriza al PE a través del artículo 17 del Título 10 del T.O. 1996 a reducir las tasas del impuesto en caso que los resultados aseguren el cumplimiento de los compromisos presupuestales asumidos en relación al resultado fiscal.

En segundo lugar, cabe señalar que permanece el régimen de “IVA en suspenso” ya comentado anteriormente, para la enajenación de montes, rolos con o sin corteza u otros productos forestales en estado natural aplicable solo para los contribuyentes del IRAE.

En lo que respecta al gasoil, insumo importante para la actividad agropecuaria, previo a la LRT el mismo se encontraba gravado a tasa básica, pudiendo tomar como crédito las empresas agropecuarias (incluidas las forestales) solo una porción del IVA incluido en las compras de dicho bien.

La LRT dispuso la reducción de la tasa del gasoil a la tasa mínima, permaneciendo incambiado el régimen de deducción para las empresas agropecuarias.

El 28 de marzo de 2007, el Poder Legislativo estableció a través de la Ley No. 18.109 del 12/04/2007, la fijación nuevamente a la tasa básica del gasoil, eliminando asimismo el IMESI a las enajenaciones del mencionado combustible.

En uso de la facultad conferida por el Poder Legislativo de ampliar el grupo de empresas que pueden acceder al sistema particular de deducción del IVA incluido en el gasoil, a través del Decreto No. 232/009 del 19/05/2009 se incorpora a los contribuyentes de IVA que desarrollen actividades industriales manufactureras al grupo de entidades que pueden deducir el referido impuesto incluido en las adquisiciones de gasoil.

El mencionado Decreto establece que esto será posible siempre que el combustible adquirido sea directamente afectado a su ciclo productivo y cuando tales adquisiciones estén destinadas a integrar el costo de sus operaciones gravadas o de exportación. Por ciclo productivo deberá entenderse desde la recepción de la materia prima hasta la entrega del producto terminado.

Cabe señalar que esta medida tendiente a la reducción de costos operativos en el sector industrial, que podría ser utilizada por los industrializadores de la materia prima forestal, se establecía con carácter transitorio, siendo aplicable para las operaciones devengadas entre el 1/05/2009 y el 31/10/2009.

El plazo de aplicación de esta norma fue ampliado en sucesivas oportunidades por los Decretos No. 511/009 del 9/11/2009, No. 71/010 del 22/02/2010 y No. 203/010 del 5/07/2010 teniendo en cuenta que se mantenían las condiciones en el contexto económico internacional que originaron la aplicación de dicho régimen.

Finalmente, el Decreto No. 268/010 del 06/09/2010 dio carácter permanente a la deducción del IVA incluido en las adquisiciones de gasoil por parte de industrias manufactureras a los efectos de mantener las condiciones de competitividad del sistema productivo nacional.

Según lo establecido en este Decreto, la deducción en cada ejercicio del costo del gasoil no podrá superar el IVA incluido en las adquisiciones que con igual destino se realizaron en el ejercicio anterior y el límite máximo de deducción no podrá superar el 4% de la facturación total de los bienes manufacturados o extraídos, excluido el propio impuesto.

4.5 Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA)

Este impuesto no sufrió modificaciones sustanciales luego de aprobada la LRT, a excepción de la forma de cálculo de su monto imponible.

Tal como vimos en el Capítulo anterior, a través del artículo 2 del Título 16 del T.O. 1996 se establecía que la base imponible del impuesto sería el monto de capital contractual mínimo vigente para las sociedades anónimas al momento del acaecimiento del hecho generador.

Según el artículo 2 del Título 16 del T.O. 1996, se establece que la base imponible de éste impuesto será de 578.428 UI (quinientas setenta y ocho mil cuatrocientos veintiocho Unidades Indexadas). A tales efectos, se deberá tomar la cotización de la UI al 31 de Diciembre del año anterior al acaecimiento del hecho generador.

4.6 Ley de Promoción y de Protección de Inversiones

A través del Decreto No. 455/007 del 26/11/2007, se dispone la regulación de beneficios tributarios que se otorgan a proyectos de inversión y a actividades sectoriales específicas de acuerdo al régimen de la Ley No. 16.906.

El número de beneficiarios es ahora más amplio. No solamente se acogerán al beneficio los proyectos industriales sino que también los comerciales, de servicios o agropecuarios quedando así incluidos los proyectos de inversión forestales que no alcancen la etapa de industrialización.

De ésta forma, podrán acceder a los beneficios todas aquellas empresas de los referidos sectores cuyos proyectos de inversión o actividad del sector en que desarrollan su giro sean declarados promovidos por el PE de acuerdo a lo previsto por la Ley No. 16.906, la presente reglamentación y la normativa interna e instructivos que dicte la Comisión de Aplicación (COMAP), dependiente del MEF.

En el marco de la Ley No. 16.906 se considerarán elegibles los siguientes proyectos:

- las inversiones realizadas en el ejercicio fiscal de la empresa en que se presente el proyecto
- las inversiones a que se refiere el artículo 3 del Decreto No. 455/007 del 26/11/2007
- a efectos del monto computable para la obtención de los beneficios, se tomarán en cuenta, como parte del proyecto aquellas inversiones realizadas a partir de los seis meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud
- las empresas que hayan presentado o presenten en el futuro proyectos de inversión podrán optar por el régimen nuevo o por el último vigente antes de la aprobación de aquel. Esta opción regirá para proyectos de inversión presentados entre el día 20/12/2006 y el 28/02/2009⁷⁸.

Por otro lado, la reglamentación establece una segmentación de los proyectos en función de su magnitud, disponiendo un régimen simplificado para los proyectos pequeños y favoreciendo la aplicación de los beneficios a las pequeñas y medianas empresas, algo que resultaba inaccesible hasta el presente dado los costos propios de la formulación de los proyectos.

A los efectos de la presentación de la solicitud de la declaratoria promocional y de los beneficios a aplicar, los proyectos se clasificarán en:

⁷⁸ Página Web http://www.mef.gub.uy/comap/Criterios_COMAP_Nuevo_Regimen.pdf.

Proyecto	Inversión
Pequeño	Menor a 3.500.000 UI
Mediano Tramo 1	Entre 3.500.000 y 14.000.000 UI
Mediano Tramo 2	Entre 14.000.000 y 70.000.000 UI
Grande Tramo 1	Entre 70.000.000 y 140.000.000 UI
Grande Tramo 2	Entre 140.000.000 y 500.000.000 UI
Grande Tramo 3	Entre 500.000.000 y 7.000.000.000 UI
De gran significación económica	Superior a 7.000.000.000 UI

Con el objetivo de determinar los montos de inversión se aplicará la cotización de la UI al último día del mes anterior al momento en que se presenta el proyecto⁷⁹.

Una vez recibido el proyecto de inversión junto con la documentación correspondiente, la COMAP efectuará una recomendación al PE para que este si así lo decide, emita una resolución estableciendo la Declaración del Proyecto Promovido, especificando la finalidad del mismo, los criterios, montos máximos y plazos de los beneficios fiscales otorgados.

Los proyectos de inversión podrán ser considerados elegibles y obtener los beneficios solicitados siempre y cuando la actividad que desarrolla o los bienes que integran la inversión, no estén amparados a otros regimenes promocionales bajo los cuáles los mismos rubros de inversión puedan obtener beneficios fiscales.

Para la evaluación de los proyectos se estableció la incorporación de una matriz de indicadores y objetivos, ponderando la participación de cada uno de los objetivos establecidos en el artículo 11 de la Ley No.16.906 y asignando a partir de dicha matriz un puntaje a los solicitantes en función de los resultados esperados del proyecto.

En lo que refiere a los objetivos, se tendrán en cuenta a efectos del otorgamiento de los beneficios aquellas inversiones que:

- a. incorporen progreso técnico que permita mejorar la competitividad.
- b. faciliten el aumento y la diversificación de las exportaciones, especialmente aquellas que incorporen mayor valor agregado nacional.
- c. generen empleo productivo directa o indirectamente.
- d. faciliten la integración productiva, incorporando valor agregado nacional en los distintos eslabones de la cadena productiva.
- e. fomenten las actividades de las micro, las pequeñas y las medianas empresas, por su capacidad efectiva de innovación tecnológica y de generación de empleo productivo.

⁷⁹ Decreto No. 443/008 del 17/09/2008.

- f. Contribuyan a la descentralización geográfica y se orienten a actividades industriales, agroindustriales y de servicios, con una utilización significativa de mano de obra e insumos locales.

En consecuencia, esta matriz permitirá cuantificar el cumplimiento de estos objetivos y en función de la misma y del puntaje específico que logre el proyecto, se determinarán los beneficios tributarios aplicables.

4.6.1 Beneficios

En lo que refiere a los beneficios, los mismos son otorgados en forma discrecional por el PE.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 15 del Decreto No. 455/007, las empresas cuyos proyectos de inversión hayan sido declarados promovidos, gozarán de una exoneración de un porcentaje del IRAE.

El impuesto exonerado no podrá exceder los siguientes porcentajes del monto efectivamente invertido en los activos fijos o intangibles comprendidos en la declaratoria promocional:

- a) 60% para los proyectos Pequeños.
- b) 70% para los proyectos Medianos Tramo 1.
- c) 80% para los proyectos Medianos Tramo 2.
- d) 90% para los proyectos Grande Tramo 1 y 2.
- e) 100% para los proyectos Grandes Tramo 3 y de gran significación económica.

La exoneración será por un monto y plazo máximo que resultará de aplicar la matriz de objetivos e indicadores de acuerdo al tipo y tramo en que se ubique el proyecto.

El plazo se computará a partir del ejercicio en que se obtenga renta fiscal incluyendo a éste último en dicho cómputo, siempre que no hayan transcurrido 4 ejercicios desde la declaratoria promocional. En éste caso el referido plazo máximo se incrementará en 4 años y se computará desde el ejercicio en que se haya dictado la citada declaratoria.

4.7 Algunas obligaciones tributarias en calidad de responsable

4.7.1 Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Este impuesto fue creado por el artículo 8 de la LRT y su período de vigencia comienza el 1/07/2007.

Se encuentran alcanzadas por el IRPF las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y núcleos familiares residentes en el territorio nacional⁸⁰.

⁸⁰Artículo 1 del Título 7 del T.O. 1996.

Según el artículo 2 del Título 7 del T.O. 1996 estarán comprendidas las siguientes rentas obtenidas por los contribuyentes:

- a) rendimientos de capital
- b) incrementos patrimoniales que determine la Ley
- c) las rentas del trabajo. Se considerarán rentas del trabajo las obtenidas dentro o fuera de la relación de dependencia, los subsidios de inactividad compensada, las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad de similar naturaleza con la excepción de las pensiones alimenticias recibidas por el beneficiario.

En lo que respecta al criterio de la fuente, no existen diferencias en relación al IRAE: estarán gravadas por este impuesto las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República.

La tasa general del impuesto para la categoría de las rentas de capital e incrementos patrimoniales es del 12%, siendo de aplicación ciertas tasas preferenciales para el caso de ciertos intereses (3% - 5%) y dividendos (7%).

A través del artículo 16 del Decreto No. 148/007 del 26/04/2007, se establece que constituyen rentas de capital mobiliario gravadas por el IRPF, los dividendos y utilidades distribuidos por los contribuyentes de IRAE en tanto dichos dividendos o utilidades se hayan originado en rentas gravadas por el citado tributo devengadas a partir del 1/07/2007.

Esto resulta de particular interés para muchas empresas forestales, ya que se designan agentes de retención del IRPF a los sujetos pasivos del IRAE que paguen o acrediten a los contribuyentes de este impuesto dividendos o utilidades gravados⁸¹.

4.7.2 Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)

El IRNR grava las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes en el Uruguay, en tanto no actúen en territorio uruguayo mediante establecimiento permanente.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 2 del Título 8 del T.O. 1996, se encuentran comprendidas en el hecho generador del IRNR las rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza, obtenidas por los contribuyentes del tributo. Las rentas se clasificarán en:

- a) rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles
- b) rendimientos del trabajo
- c) rendimientos de capital
- d) incrementos patrimoniales.

⁸¹ Artículo 39 del Decreto No. 148/007 del 26/04/2007.

Al igual que en el IRAE las rentas de fuente uruguaya comprenden aquellas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en el Uruguay.

La tasa general del impuesto es del 12%. Sin perjuicio de ello, la normativa establece tasas reducidas para ciertos intereses (3% - 5%) y los dividendos (7%).

A través del artículo 10 del Título 8 del T.O. 1996 se faculta al PE a designar otros agentes de retención y de percepción, responsables por obligaciones tributarias de terceros, y responsables sustitutos de este impuesto.

Haciendo uso de dicha facultad, el PE designa una serie de responsables⁸², entre ellos, a los sujetos pasivos de IRAE que paguen o acrediten dividendos o utilidades gravadas. La alícuota aplicable en este caso es del 7%.

Por último, cabe señalar que se encuentran exonerados los intereses de préstamos otorgados a contribuyentes del IRAE cuyos activos afectados a la obtención de rentas no gravadas por ese tributo superen el 90% del total de sus activos valuados según normas fiscales. Quedan aquí comprendidas muchas empresas no residentes que otorgan préstamos a las empresas forestales que poseen plantaciones que representan activos generadores de rentas no gravadas superiores al 90% de sus activos totales.

⁸² Artículo 34 del Decreto No. 149/007.

Capítulo 5: Casos de particular interés surgidos a partir de la eliminación de exoneraciones del sector

Luego de analizados en el capítulo anterior los cambios introducidos por la LRT que impactan sobre el sector forestal, concluimos que existen algunas situaciones que no se encuentran reguladas por la legislación vigente así como ciertas normas cuya redacción, a nuestro juicio, carece de suficiente claridad a los efectos de su aplicación.

Asimismo, entendemos que en algunos casos la norma no se adapta a las características del ciclo forestal imposibilitando a las empresas la aplicación de algunas disposiciones que desarrollaremos en el presente capítulo.

A continuación, analizaremos ciertos casos que resultan de particular interés en el marco de la aprobación de la LRT. Algunas de las interrogantes planteadas en el presente capítulo ya existían con la normativa anterior, no obstante con la aprobación de la Reforma Tributaria estos casos tomaron relevancia debido a la eliminación de ciertas exoneraciones al sector.

5.1 Definición de Madera de Calidad

Según lo establecido en el Capítulo 4, una de las modificaciones introducidas por la LRT con respecto a la exoneración de rentas derivadas de la explotación de bosques, se vincula con la condición dispuesta en el artículo 162 del Decreto No. 150/007⁸³.

Como vimos, la misma establece que las rentas derivadas de la explotación de bosques artificiales declarados protectores o de rendimiento en zonas declaradas de prioridad forestal implantados con posterioridad a la entrada en vigencia de la LRT, gozarán del beneficio de exoneración siempre y cuando se trate de bosques incluidos en los proyectos de madera de calidad definidos por el MGAP.

Por su parte, el citado Decreto dispone qué se entiende por Proyectos de Madera de Calidad. Entre las características expuestas en dicho artículo a los efectos de cumplir con la definición encontramos la siguiente:

“...La madera producto del manejo y parte de la cosecha final podrá tener cualquier destino pero en la cosecha final la madera con fines aserrables, o de producción de chapas no podrá ser inferior al 20% (veinte por ciento) de la cosecha total.”

En primer lugar surgen ciertas interrogantes acerca de alguno de los conceptos allí mencionados al no establecerse en forma clara qué se entiende por cosecha final, cosecha total, ni tampoco si las mismas serán medidas en términos de volumen, hectáreas, entre otras.

En segundo lugar, resulta cuestionable la aplicación de la exoneración de IRAE cuando existe un cambio de destino de los bienes.

⁸³ Recogido del artículo 73 del Título 4 del T.O. 1996.

A vía de ejemplo, puede suceder que en el momento 0 un productor agropecuario haya hecho uso del beneficio de exoneración de IRAE en la venta del 10% de su cosecha con fines aserrables por entender que se cumplirán todas las condiciones necesarias. Luego en el momento 1 decide destinar el restante 90% de su cosecha a la producción de celulosa, no cumpliendo finalmente con el requisito necesario para obtener la exoneración del 100% de su cosecha final.

Para el caso planteado, surge la interrogante acerca del tratamiento de las rentas previamente exoneradas y si deberá realizarse la reliquidación por el impuesto no vertido con las multas y recargos correspondientes.

A nuestro entender, resulta necesario el esclarecimiento de dichos términos con el fin de lograr un efectivo cumplimiento de tal disposición.

5.2 Gastos de Implantación

Según lo mencionado en los puntos 3.1.4 y 4.1.4, de acuerdo a lo dispuesto por la normativa legal del IRA y del IRAE, las inversiones realizadas en la implantación de bosques protectores o de rendimiento serán considerados como gastos del ejercicio en que se realicen.

Lo anterior constituye una excepción a los principios generales del impuesto (tanto del IRA como del IRAE). En efecto, por esta vía se permite deducir un gasto asociado a una renta exonerada y, por otra parte, se dispone que estos conceptos que originalmente integrarían el costo de los bosques, se computen como gastos del ejercicio en que se realizan⁸⁴ y no con la venta del bosque como correspondería según el criterio de lo devengado⁸⁵.

Tal como lo adelantábamos anteriormente, éste constituía un beneficio adicional generado en el marco del régimen de promoción forestal y lo sigue siendo luego de la LRT para las actividades forestales que permanecen exoneradas.

Sin embargo, para el caso de bosques implantados a partir del 1/07/2007 que no estén asociados a proyectos de madera de calidad, el tratamiento citado dispuesto para los gastos de plantación, podría significar en ciertos casos un perjuicio en lugar de un beneficio.

En efecto, por esta vía, los costos de implantación se reconocerían en el ejercicio en que se realizan y podrían computarse, vía el ajuste de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, durante los cinco ejercicios posteriores al de la plantación. Sin embargo, tratándose de ciclos productivos de largo plazo (por ejemplo, 7 a 8 años para la producción de eucaliptos destinado a celulosa), podría llegarse al caso extremo que la renta bruta gravada se integrara exclusivamente por las ventas netas sin deducir el costo correspondiente.

De este modo, las disposiciones que en su origen constituían un beneficio adicional al sector, podrían determinar un incremento significativo de la renta bruta gravada. En este sentido,

⁸⁴ Literal e) del artículo 10 del Título 8 del T.O. 1996.

⁸⁵ Coincidente con comentarios de Cr Félix Abadi en Revista Tributaria No. 204

debe tenerse en cuenta que los gastos de plantación representan una de las erogaciones más importantes en la producción forestal.

Ante esta situación, entendemos de interés analizar: a) si la aplicación del citado criterio es preceptivo u opcional para los contribuyentes, b) los diferentes escenarios según el tipo de renta obtenida de la explotación de bosques y la deducción o activación de los gastos y c) los conceptos que incluyen dichos gastos.

5.2.1 ¿Deducción opcional o preceptiva de los gastos de implantación?

Tal como fue descrito en capítulos anteriores, previo a la LRT los gastos de implantación de los bosques protectores o de rendimiento a los efectos del IRA se consideraban gastos del ejercicio en que se incurrían.

Asimismo, en los instructivos de IRA de la DGI se establecía la obligatoriedad de la deducción de dichos gastos en el ejercicio en que se incurran, debiéndose considerar las inversiones realizadas luego de iniciado el ejercicio económico como un gasto y no como un activo.

De esta forma, existía una inequívoca concordancia entre lo dispuesto por la norma legal y lo especificado por los instructivos emitidos por la Administración.

Por su parte, la LRT mantuvo la misma disposición con igual redacción que la dispuesta en el IRA, estableciendo en el artículo 21 del Título 4 del T.O.: “*se admitirá, asimismo, deducir de la renta bruta, en cuanto correspondan al ejercicio económico: (...) H) Las inversiones realizadas por quienes desarrollen actividades agropecuarias serán consideradas gastos del ejercicio en que se realicen: (...) los de implantación de bosques protectores o de rendimiento.*” (Subrayado nuestro).

Hasta aquí no existen cambios en la situación previa a la LRT y a nuestro juicio, es clara la norma legal en el sentido de que esta disposición es obligatoria para el contribuyente que no podía optar por reconocer estos gastos en oportunidad de la venta de los bosques.

Sin embargo, los instructivos del IRAE emitidos por la DGI a partir de la respuesta brindada a la Consulta No. 5.016, sostienen que los contribuyentes tendrán la opción de aplicar lo dispuesto por el artículo anteriormente mencionado.

Consultado el Cr. Martín Studer⁸⁶ y el Dr. Andrés Blanco⁸⁷, entienden que resulta claro que la deducción de dichos gastos es preceptiva y no opcional.

⁸⁶ Entrevista realizada al Cr. Studer, Martín. Asesor Técnico del Ministerio de Economía y Finanzas desde el año 2005 y miembro del equipo que redactó la reforma impositiva vigente desde el año 2007.

⁸⁷ Entrevista realizada al Dr. Blanco, Andrés. Actual Profesor Agregado de la Cátedra de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la UDELAR. Consejero en el Orden de Abogados del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Autor de varias publicaciones en materia tributaria.

Claramente esta posición de la DGI es favorable para los contribuyentes, especialmente para los que obtengan rentas gravadas por IRAE por su actividad forestal ya que le permite optar por un criterio que le permita reconocer los citados gastos.

Entendemos que sería conveniente que esta opción sea aclarada por la vía legal o por el PE a los efectos de dar mayor seguridad a los contribuyentes.

5.2.2 Análisis de los diferentes escenarios posibles según tipo de renta y tratamiento de los gastos

Seguidamente, se realizará un análisis de los diferentes escenarios que surgirían en relación a la deducción preceptiva u opcional de los gastos de implantación con el objetivo de considerar el impacto fiscal de la deducción en cuestión en función de la gravabilidad o no de las diferentes rentas obtenidas.

Escenario No. 1

Activación de gastos y renta exenta por explotación de bosques

En este caso, los gastos de implantación de los bosques serían activados en el momento en que se incurren. De esta forma, cada plantación tendría un costo asociado que forma parte del valor de la misma.

Siguiendo este razonamiento, el tratamiento fiscal aplicable sería el siguiente:

- a) Por tratarse de bosques amparados por la exoneración de IRAE, no se tributaría impuesto alguno sobre la renta obtenida por su explotación⁸⁸.
- b) Los gastos activados no deberían computarse como parte del costo de venta fiscal de dicha madera, ya que se encuentran asociados directamente a la generación de rentas no gravadas del impuesto en cuestión⁸⁹.
- c) Dado que los montes exonerados forman parte de los activos generadores de renta no gravada, se incrementaría el coeficiente aplicado para la determinación de la asociación de gastos indirectos a renta no gravada y por tanto, aumentaría el monto de gastos no deducibles⁹⁰.

⁸⁸ Artículo 73 del Título 4 del T.O. 1996.

⁸⁹ Según el artículo 19 del Título 4 del T.O. 1996, serán gastos deducibles aquellos devengados en el ejercicio, necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados.

⁹⁰ Cabe recordar que el monto deducible de los gastos no financieros afectados en forma parcial a la obtención de rentas gravadas se obtendrá aplicando un coeficiente técnicamente aceptable sobre los mismos, que surja de la operativa real de la empresa.

Escenario No.2

Activación de gastos y renta gravada por explotación de bosques

A diferencia de la hipótesis anterior, en oportunidad de la venta de la plantación, y dado que la renta generada por la misma se encuentra gravada, el costo de venta formado por los gastos incurridos en la implantación de dichos bosques sería íntegramente deducible.

La consecuencia práctica de este hecho radica en que finalmente el IRAE se calcularía sobre la renta neta de los costos asociados para generarla.

Escenario No.3

Deducción de gastos en el ejercicio en que se incurren y renta exenta

Bajo esta hipótesis, los gastos incurridos en la implantación de los bosques serían deducidos en el ejercicio en que se incurren. Dada la magnitud que tienen estos gastos, es de esperar una situación de pérdida fiscal en los primeros años del ciclo de producción forestal.

Tal como mencionamos anteriormente, las pérdidas fiscales generadas en el IRAE podrán “arrastrarse” hasta 5 años desde el período de generación de las mismas. En consecuencia, salvo que el contribuyente obtenga alguna renta gravada y de esta forma poder compensar las pérdidas fiscales generadas, los quebrantos fiscales podrían llegar a prescribir sin ser utilizados.

Escenario No.4

Deducción de gastos en el ejercicio que se incurren y renta gravada

En este último punto, nos encontramos ante la deducción íntegra de los gastos de implantación en el ejercicio en que se incurran, al igual que en el escenario 3, por lo cual merecen los mismos comentarios en relación a la prescripción de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Sin embargo, y a diferencia de lo expuesto en la hipótesis anterior, la consecuencia puede ser perjudicial, ya que en este caso la renta derivada de la enajenación de las plantaciones se encontraría gravada.

De esta forma, es de esperar que los costos de implantación de los bosques no puedan deducirse de las rentas generadas al momento de la cosecha del bosque, tributándose finalmente sobre los ingresos brutos obtenidos.

Conclusiones

Del análisis realizado anteriormente, se desprende la importancia de la opción de activar o no los gastos, ya que ante diferentes tipos de rentas (gravadas / exentas) las empresas podrían encontrarse en situaciones totalmente distintas.

Cabe señalar que previo a la entrada en vigencia de la LRT dicha controversia no existía, debido a que la Ley, los Decretos Reglamentarios y las opiniones de la DGI eran claras y compartidas por todos los actores: la deducción de los gastos en cuestión debía ser preceptiva en el año en que se incurren. Asimismo, los contribuyentes cuyas tierras se encontraban en suelos de prioridad forestal tenían sus rentas completamente exoneradas, por lo cual la deducción de los gastos de implantación terminaba siendo una ventaja para los productores forestales que tuvieran otras rentas gravadas por este impuesto.

Sin embargo, como vimos el tema puede ser determinante para el caso de contribuyentes que pasaron a tener sus rentas gravadas a partir de la LRT. Por esta razón consideramos necesario realizar una adecuación de la norma legal sobre el tema.

5.2.3 Definición de “gastos de implantación”

En primer lugar, debemos señalar que la norma fiscal no establece una definición clara y precisa de cuales son las tareas o actividades que se encuentran incluidas en los llamados “gastos de implantación”. Sin embargo, entendemos necesario llegar a una aproximación a esta definición, buscando identificar las partidas que se encuentran incluidas dentro de este concepto.

Consultado sobre el tema, el Ingeniero Agrónomo Forestal Luis Sayagués Laso⁹¹ planteó que los gastos de implantación incluyen todos aquellos gastos incurridos hasta los seis meses aproximadamente luego de la plantación tales como: preparación del suelo, aplicación de herbicidas, control de hormigas, compra de plantines y plantación, aplicación de fertilizantes. Señala que en algunos casos muy excepcionales podría incluir el riego como actividad integrante de proceso.

Por su parte, el Ingeniero Agrónomo Carlos Mantero⁹² entiende que los gastos de implantación incluirían los gastos incurridos en los procesos de preparación de la tierra y la plantación en sí misma realizados en el año 0.

Al respecto, entendemos de interés citar la respuesta dada a la Consulta DGI No. 3.760 en la que la Administración refiere a dicho concepto al opinar sobre el tratamiento fiscal respecto al IVA de los ingresos de una empresa cuya actividad es la prestación de servicios de plantación de montes.

En dicho caso el consultante adelanta su opinión manifestando que las diferentes etapas de implantación de un bosque se cumplen en distintos momentos del tiempo y pueden ser descritas de la siguiente manera:

- 1- al inicio, laboreo de la tierra

⁹¹ Entrevista realizada al Ingeniero Agrónomo, Sayagués Laso, Luis - Asesor de la Dirección Nacional de Medio Ambiente (DINAMA).

⁹² Entrevista realizada al Ingeniero Agrónomo Mantero, Carlos – Actual Director de la Dirección General Forestal.

- 2- cada dos meses desde el inicio, control de hormigas
- 3- control de malezas, aplicación de herbicidas
- 4- en el momento de la plantación y cada dos meses según sea necesario, fertilización
- 5- plantación propiamente dicha de la planta o arbolito y replante de unidades muertas

La DGI responde que todas las etapas de implantación de un bosque constituyen una unidad y que el objeto del contrato, cuando el propósito es la prestación de servicios de plantación de montes, es el de entregar árboles vivos de una especie determinada en un área previamente establecida.

Asimismo, manifiesta que las etapas de implantación pueden ser realizadas por distintas empresas, y aún llevadas a cabo con personal del propio establecimiento.

De todas maneras, a nuestro entender no queda suficientemente claro cuales son las actividades que estarían incluidas en dicho concepto y su diferencia con los gastos de mantenimiento.

El Ing. Agr. Luis Sayagués entiende que no existen gastos de mantenimiento. En este sentido afirma que luego de una segunda aplicación de herbicida (a los tres o seis meses luego de la plantación) no se realiza actividad alguna adicional hasta la cosecha. En el caso de especies que requieran podas y raleos (pinos y algunos eucaliptos para aserrado o debobinado), se podrían incluir a los mismos como gastos de mantenimiento, pero técnicamente no lo serían.

Por su parte, el Ing. Agr. Carlos Mantero entiende que las actividades realizadas en los bosques como erradicación de plagas y enfermedades, control de hormigas, prevención de incendios y seguridad, podrían ser calificadas como gastos de mantenimiento, pero no hay una definición clara sobre este tema.

En conclusión, entendemos que determinados gastos podrían ser incluidos en una u otra etapa (implantación o mantenimiento) pero sin un claro límite al respecto. Sería necesario que el PE determine que actividades quedarían incluidas en cada uno de estos conceptos, o bien desarrolle una definición clara de cada uno de ellos.

5.3 Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores

De acuerdo a lo mencionado en el Capítulo 3, tanto para el IRA como para el IRIC, las PFEA podían computarse hasta 3 años desde el ejercicio de su generación.

El IRAE recoge esta disposición, extendiendo el período de cómputo a 5 años para aquellas pérdidas generadas a partir de la vigencia de este impuesto. Cabe señalar que, no existen disposiciones específicas para ningún sector en particular, siendo el tratamiento aplicable por igual a todos los contribuyentes del IRAE.

En consecuencia, dado que el ciclo forestal puede extenderse entre 8 y 15 años aproximadamente, existe un defasaje importante entre el momento de generación de la renta y el período en que se realizan los principales gastos asociados a su obtención.

Como es de esperar, las empresas forestales obtendrán resultados fiscales negativos en los primeros años de cada uno de sus ciclos biológicos. Dichas pérdidas fiscales no podrán ser “arrastradas” hasta el momento del devengamiento de la renta principal, lo cual repercute de manera significativa en la empresa que tiene sus rentas gravadas. En definitiva, termina pagando sobre un ingreso bruto sin poder deducir costo alguno.

En nuestra opinión, nos encontramos ante un caso de inadecuación de las normas del IRAE al ciclo de producción forestal, por no considerarlo al fijarse 5 años como el periodo de compensación de pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores. En el Capítulo 6 recogemos algunas opiniones de distintos actores en relación a este tema.

5.4 Exoneración por Inversiones

Tal como fue mencionado anteriormente, el artículo 53 del Título 4 del T.O. 1996 dispone la exoneración de hasta un 40% de la inversión realizada en el ejercicio de determinadas maquinarias agrícolas y mejoras fijas en el sector agropecuario, entre otras.

A diferencia de lo establecido en el IRA e IRIC, el monto exonerable de la inversión que supere el 40% de las rentas netas del ejercicio, podrá ser deducido con las mismas limitaciones en los dos ejercicios siguientes.

Al igual que en el punto 5.3, esta disposición tampoco se adecua al ciclo de producción de empresas forestales, debido a que en los primeros años del ciclo las rentas fiscales son por lo general negativas. Por esta razón en muchos casos no ha sido posible hacer uso del beneficio en cuestión.

5.5 Alcance de la exoneración de IRAE aplicable a las rentas derivadas de la explotación

De acuerdo a lo establecido por la normativa vigente⁹³, se considera renta empresarial y por ende gravada a efectos del IRAE, la renta derivada de actividades agropecuarias destinadas a obtener productos primarios, vegetales y animales. Dentro de este concepto se incluyen, entre otras, las actividades de pastoreo, aparcería, medianería y similares, apicultura.

Es una práctica frecuente en el sector la coexistencia de la actividad forestal con otras actividades agropecuarias como las descritas en el párrafo anterior.

Por otro lado, a través del artículo 73 del Título 4 del T.O. 1996 se establece que: “*Los bosques artificiales existentes o que se planten en el futuro, declarados protectores según el artículo 8*

⁹³ Numeral 2), literal b), artículo 3 del Título 4 del T.O. 1996.

de la Ley No. 15.939, de 28 de diciembre de 1987, o los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores de acuerdo al mencionado artículo, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, gozarán del siguiente beneficio tributario: las rentas derivadas de su explotación no se computarán a efectos de este impuesto o de otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores”(Subrayado nuestro).

Tal como se expresa en el párrafo anterior, las rentas derivadas de la explotación de determinados bosques no se encuentran comprendidas en el IRAE, razón por la cual podría entenderse que las actividades agropecuarias que utilicen como asiento y recurso los bosques exonerados se encuentren también incluidas en la explotación mencionada.

Relativo a este tema, el Dr. Andrés Blanco considera que la renta derivada de la explotación del bosque parecería incluir la obtenida por la venta del árbol exclusivamente.

Por su parte, el Cr. Martín Studer opina que la intención siempre fue la de exonerar las rentas derivadas de la explotación del bosque exclusivamente, por lo cual solo quedarían incluidas las rentas derivadas de esta actividad específica.

Según nuestra opinión, tampoco sería razonable considerar una renta como derivada de la explotación de bosques por el sólo hecho de que la actividad que la genera utilice como asiento para su desarrollo a dichos bosques.

En definitiva, coincidimos con la opinión del Dr. Andrés Blanco y del Cr. Studer en que las rentas derivadas de la explotación del bosque deben relacionarse directamente con la venta de los árboles. Por lo tanto, las rentas derivadas de las actividades de aparcería, pastoreo, medianería entre otras, deberían encontrarse gravadas a los efectos de IRAE, aún cuando las mismas se desarrollen en bosques que cumplan con las condiciones establecidas por el artículo 73 del Título 4 T.O. 1996.

5.6 Subsidios

De acuerdo a lo mencionado en el Capítulo 2, los subsidios formaron parte de la política de incentivos fiscales creada por el Estado hace más de 20 años con la finalidad de promover el desarrollo de dicho sector.

Como vimos, a través del artículo 45 de la Ley No. 16.002 se crea la prestación de un subsidio de hasta el 30% del costo ficto de plantación, en caso de que el titular de la misma fuera contribuyente del IRA o del IRIC y del 50% de dicho costo ficto, en caso de no serlo.

Si bien a partir del 1/01/2007 dejaron de otorgarse nuevos subsidios a las empresas forestales, en la práctica se continúan pagando algunos que fueron solicitados con anterioridad a dicha fecha.

En consecuencia, sucede que las empresas se encuentran hoy en día realizando dicho beneficio en la medida que son efectivamente percibidos. De esta forma, se nos generan

algunas dudas acerca de cuál debería ser el tratamiento tributario aplicable a dicho beneficio a los efectos del IRAE y si debería imputarse en la liquidación como un ingreso o como un menor costo.

Según la NIC 20 que versa de la Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a revelar sobre Ayudas Gubernamentales, las concesiones gubernamentales no deberán reconocerse a menos que exista una seguridad razonable de que la empresa cumplirá con las condiciones relacionadas con ellas y se recibirá la concesión. De esta forma, previo al reconocimiento contable de un subsidio, una empresa forestal en Uruguay debería haber verificado si cumple con los requisitos establecidos anteriormente.

Cabe señalar que la forma concreta de recepción de la concesión no afecta el método contable a adoptar en relación a la misma. Se debería de contabilizar de igual forma ya sea recibida en efectivo o como disminución de una deuda mantenida con el gobierno.

Según lo establecido por esta norma contable, las subvenciones del gobierno relacionadas con activos pueden presentarse en los Estados Contables a través de dos métodos.

El primer método consiste en deducir cada subsidio del valor por el que se ha contabilizado el activo correspondiente, a través de una cuenta regularizadora de activo. Esto supone que los subsidios representan un incentivo que proporciona el Gobierno sin costos relacionados.

El segundo método considera la concesión de una utilidad diferida, contabilizando los subsidios a medida que se incurren los costos de plantación y luego, al comprobarse el cumplimiento de los requisitos necesarios, se procede a reconocer el ingreso.

En materia fiscal, según lo establecido por el artículo 2 del Decreto No. 931/988 del 30/12/1988, los subsidios no debían computarse como ingresos gravados a los efectos del IRA e IRIC. Siguiendo este razonamiento y en forma análoga podríamos concluir que dichos subsidios tampoco deberían considerarse como ingresos gravados a los efectos del IRAE.

En lo que refiere a si debemos incluirlo como un ingreso o un menor costo en la liquidación del impuesto tampoco existe ningún tipo de indicación en la normativa.

Según la opinión del Dr. Andrés Blanco, más allá de su forma de cálculo (porcentaje sobre costos de implantación), parecería razonable computarlo como ingreso ya que se trata de un flujo proveniente del exterior de la empresa.

En nuestra opinión, en concordancia con el Dr. Blanco, si bien no existe normativa respecto a cómo computar el beneficio en cuestión, entendemos razonable considerarlo como un ingreso obtenido por los productores forestales.

Cabe señalar que en materia tributaria, el criterio generalmente utilizado es el de lo devengado, salvo disposición en contrario. Por lo tanto, el ingreso debería considerarse en el ejercicio en que se cumplen todas las condiciones necesarias para obtenerlos.

Sin embargo, puede ocurrir que una empresa que cumple con los requisitos para obtener la subvención gubernamental, no considere dicho ingreso como tal en el ejercicio en que se devengó el beneficio debido al eventual atraso de los pagos por parte del Gobierno.

En este caso, entendemos razonable que si la empresa no incluye dentro de sus Estados Contables dichas franquicias en el momento de su devengamiento, deberá considerar la ganancia en el ejercicio que se perciba a los efectos del IRAE, no computándose como ingreso gravado tal cual lo establecía el Decreto No. 931/988 anteriormente citado.

5.7 Rentas derivadas de la compra y venta de montes y madera cosechada adquirida de terceros

Tal como lo mencionamos en el Capítulo 4, las actividades de descortezado, trozado y compra y venta realizadas sobre madera adquirida a terceros, incluyendo el caso en el que tales actividades constituyan una prestación de servicios, estarán alcanzadas por la exoneración en el IRAE en tanto se verifiquen simultáneamente determinadas condiciones, entre ellas:

“.....

- C) El volumen total de madera comercializada durante el ejercicio que haya sido adquirida a terceros sea inferior a un tercio del volumen total de la madera de bosques propios, en pie o cosechada, en existencia al cierre de dicho ejercicio. A tales efectos, deberá solicitarse a la DGF un certificado en el que consten las referidas existencias⁹⁴”.*

En este sentido, según lo establecido por la Ley Interpretativa No. 17.843, se consideran bosques propios tanto los cultivados por el beneficiario como los adquiridos en pie por el mismo.

De esta forma, surge la interrogante acerca de si la exoneración previamente mencionada aplica cuando la empresa se dedica a la compra y venta de montes.

Podríamos considerar el caso particular de un contribuyente cuyo giro versa en la compra y reventa de bosques. Ajustándonos a la definición textual de la norma, dicho contribuyente podría verse beneficiado con la exoneración prevista en el artículo 73 del Título 4 del T.O. 1996.

En la entrevista mantenida con un ejecutivo del sector, Cr. Diego Wollheim⁹⁵, manifiesta que muchas de las empresas que se dedican a la compra y venta de bosques no tienen una tradición forestal sino que muchas veces son más bien “especulativas”, es decir, van a vender en el momento que más les convenga.

No obstante, la norma no hace distinción en este sentido ni plantea límite temporal alguno en relación a este tema.

⁹⁴ Según Ley interpretativa No. 17.843 del 21/10/2004.

⁹⁵ Cr. Wolheim Diego, Gerente de Administración y Finanzas del grupo Montes del Plata.

Según nuestra interpretación sobre el caso planteado, estaríamos en presencia de una actividad netamente comercial, donde la renta obtenida por el intermediario no constituiría renta derivada de la explotación de bosques y por ende se encontraría gravada a los efectos del IRAE.

5.8 Permuta de madera

Una práctica habitual en el sector forestal es la operación de permuta de madera. A nuestro juicio no resulta claro cual debería ser el tratamiento fiscal aplicable a este tipo de operaciones.

A vía de ejemplo, las actividades de descortezado, trozado, compra y venta realizados sobre maderas adquiridas a terceros estarán alcanzadas por la exoneración de renta siempre que cumplan determinadas condiciones, entre ellas: el volumen total de la madera comercializada adquirida a terceros sea menor que un tercio del volumen total de madera de bosques propios en pie o cosechada en existencia al cierre del ejercicio.

Es ante esta condición que se nos plantea la siguiente interrogante: ¿la madera permutada es considerada como madera propia a los efectos de la relación de un tercio mencionada anteriormente?

En la Consulta No. 2.494 del año 1985, una empresa consultaba acerca de las retenciones a practicar vinculadas al Impuesto Transitorio (IT)⁹⁶. La misma realizaba un contrato con agricultores acerca del cultivo y compraventa de cebada cervecera proporcionándole a estos la semilla en calidad de préstamo. La empresa deducirá de la cebada recibida de los agricultores el volumen correspondiente a la semilla prestada, determinando el precio final según la calidad de la cebada recibida.

De esta forma, el precio pagado por la consultante por la totalidad de la cosecha no es exclusivamente el estipulado en dinero ya que, el productor además de recibir esta prestación se ve liberado con la entrega de la cebada de la obligación de restituir lo prestado (las semillas), hecho que tiene también un contenido económico.

La respuesta brindada por la DGI acerca de la transferencia efectuada por el productor fue que la misma estaría totalmente gravada por el impuesto objeto de consulta siendo la base imponible el total de la cosecha entregada. La medición de dicha base será realizada en función del precio de los bienes gravados, siendo el efectivamente pagado en dinero y/o en especie.

Por lo expuesto anteriormente, entendemos que la posición tomada por la DGI es considerar a la permuta como una enajenación de un bien, encontrándose la misma totalmente gravada

⁹⁶ El IT fue creado por el Decreto Ley No. 15.646. El IT consagraba como hecho generador a las enajenaciones de determinados bienes. Estaba comprendida en este concepto toda operación a título oneroso en cuanto se produzca la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que dé a quién los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario.

a los efectos del impuesto. Siguiendo este criterio podríamos afirmar que la madera permutada debería considerarse como madera adquirida de terceros y no madera propia a los efectos de la relación de un tercio.

Por otro lado, en relación al tratamiento aplicable respecto al IVA, el literal a) del artículo 2 del Título 10 del T.O. 1996, establece que se considera circulación de bienes las permutas, encontrándose las mismas gravadas a efectos de este impuesto.

5.9 Rentas derivadas de la enajenación de inmuebles

Relativo al caso de análisis en consideración, un tema que ha generado duda respecto a su tratamiento fiscal es la enajenación de varios padrones adquiridos previo a la entrada en vigencia de la LRT.

Según lo dispuesto por el inciso 2 del artículo 47 del Título 4 del T.O. 1996, cuando las rentas derivadas de la enajenación de bienes inmuebles afectados a actividades agropecuarias se encuentren alcanzadas por el IRAE, los contribuyentes podrán optar por determinar la renta neta de acuerdo al régimen general o bien, considerar como tal el 6% del precio de la enajenación.

Esta opción sería únicamente aplicable a aquellos inmuebles adquiridos con anterioridad al 1/07/2007. Para aquellos inmuebles adquiridos en forma posterior a dicha fecha, el criterio a utilizarse deberá ser de acuerdo al régimen general en todos los casos.

Si un contribuyente realizara una única enajenación de varios padrones adquiridos con anterioridad al 1/07/2007 a un precio único, podría suceder que al momento de realizar la liquidación del impuesto entienda conveniente la utilización del criterio ficto en algunos casos y del criterio real para otros.

Según la normativa vigente, no existe prohibición expresa sobre la utilización de ambos criterios en función de la conveniencia del contribuyente cuando se trate de una única enajenación.

En particular, nosotros entendemos podría ser discutible. Deberían existir medios suficientes de prueba que permitan individualizar el precio de la transacción y los valores fiscales de cada uno de los padrones enajenados a los efectos de poder cuantificar en forma inequívoca la renta neta gravada para cada uno de los inmuebles.

5.10 Rentas derivadas de la enajenación de establecimiento comercial vs. establecimiento agropecuario

Actualmente, en ninguna de las disposiciones legales dictadas en nuestro país existe una definición de establecimiento comercial ni se establece la nómina de bienes que lo componen.

No obstante, un establecimiento comercial podría ser definido como un bien complejo, una universalidad compuesta por bienes materiales e inmateriales destinado al desarrollo de una actividad comercial o industrial⁹⁷.

Según la DGI, la definición establecida en el párrafo anterior parecería ser únicamente aplicable a la actividad comercial propiamente dicha y no a la explotación agropecuaria.

A través de la Consulta DGI No. 4.448, una sociedad anónima que realiza explotación agropecuaria sobre un predio de su propiedad, consulta sobre el tratamiento tributario a brindar en oportunidad de la venta total del establecimiento.

De ésta forma, la DGI expresa cuál es el tratamiento tributario a seguir para cada uno de los bienes que forman parte del establecimiento.

1) Inmueble

IRIC: la venta del inmueble se encuentra comprendido en el IRA, aunque el vendedor fuera una sociedad anónima, por lo que el resultado obtenido no se encuentra alcanzado por éste tributo.

IRA: la venta del inmueble está comprendida en éste tributo por tratarse de la enajenación de activo fijo, pero el resultado económico se encuentra exento por el segundo inciso del literal c) del artículo 2 del Título 8 del T.O. 1996.

IVA: la circulación de bienes inmuebles está exonerada de éste impuesto por el literal c), numeral 1, artículo 19 del Título 10 del T.O. 1996.

2) Semovientes

IRIC: el resultado de la actividad agropecuaria no está gravado por éste impuesto por así disponerlo el literal b) del artículo 31 del Título 4 del T.O. 1996.

IRA: el resultado de la venta está alcanzado por éste impuesto.

IVA: la venta de semovientes está comprendida en el régimen de impuesto en suspenso del artículo 11 del Título 10 del T.O. 1996.

IMEBA: la venta de semovientes sólo está gravada si el adquirente está comprendido en el IRIC, es una administración municipal u organismo estatal.

3) Activo Fijo excepto inmuebles

IRIC: el resultado de la venta no se halla gravado por lo expuesto anteriormente.

IRA: el resultado de la operación se encuentra gravado.

⁹⁷ Doctor Carlos López Rodríguez, profesor adjunto de Derecho Comercial, Facultad de Derecho, UDELAR.
<http://www.derechocomercial.edu.uy/>

IVA: en caso que los bienes de referencia se encuentren mencionados en la Resolución de DGI No. 305/979 la venta estará exenta, en caso contrario estará gravada.

4) Otros bienes del activo

IRIC e IRA igual caso anterior.

IVA: en caso que los bienes de referencia se encuentren mencionados en la Resolución de DGI No. 305/979 la venta estará exenta, en caso contrario estará gravada.

Como se puede observar, para la DGI no existe un concepto de establecimiento comercial en la actividad agropecuaria como sí lo existe en la actividad comercial, tal como se expresó en párrafos anteriores.

El Dr. Andrés Blanco expresó que según las normas de derecho privado de nuestro país, la actividad agropecuaria es una actividad civil. Cuando la misma es desarrollada por una sociedad comercial, rige lo que se llama “comercialidad formal” pasando a ser ésta una actividad comercial.

Tal es así, que el entrevistado considera que las normas fiscales relativas a establecimientos comerciales deberían ser aplicables a establecimientos agropecuarios.

Asimismo, agrega que al encontrarnos en un contexto en el cual el sector agropecuario se encuentra gravado por el IRAE, no resulta “forzado” asumir que cuando la reglamentación se refiere a establecimiento comercial está comprendiendo al sector agropecuario y por ende, al sector forestal.

Según nuestra opinión, es necesaria la creación de una norma que defina en forma clara que debería entenderse por establecimiento comercial en la actividad agropecuaria, con el fin de evitar las dudas generadas hoy en día en materia fiscal al momento de la venta de un establecimiento agropecuario.

5.11 Ajuste por inflación fiscal

Analizando el ajuste por inflación fiscal para las empresas del sector forestal en particular, entendemos que surge una interrogante que no ha sido aclarada por la normativa vigente.

Según vimos anteriormente, para la confección del mencionado ajuste de valor, deberán deducirse del activo fiscalmente ajustado aquellos activos que generan renta no gravada así como también los bienes del activo fijo.

Dado que las rentas derivadas de la explotación de bosques situados en zonas de prioridad forestal y asociados a proyectos de madera de calidad se encuentran exoneradas a los efectos

del IRAE, las tierras afectadas a dichos bosques deben ser consideradas activos generadores de renta no gravada.

De esta forma, surge la disyuntiva acerca de si deberíamos deducir el valor fiscal de dichas tierras del activo expuesto a la inflación como activo fijo o bien, como un activo generador de rentas no gravadas.

A los efectos de lograr una mejor comprensión del tema, incluimos un ejemplo numérico que refleja la diferencia entre ambos criterios:

<u>AJUSTE POR INFLACION: EJEMPLO NUMERICO</u>					
<i>Datos generales:</i>					
Valor neto fiscal de tierras (*)		200			
Otros Activos Fijos		100			
Valor total del Activo Fijo		300			
Variación del IPPN		10%			
(*) Suponemos que el 100% de las tierras son generadoras de rentas no gravadas.					
			Caso 1		Caso 2
Activo al inicio ajustado fiscalmente (A)		500	100%	500	100%
-Activos que no generan rentas gravadas	-	200		-	
Activos generador de rentas gravadas (B)		300	60%	500	100%
- Activo Fijo	-	100	-	300	
- Semovientes		-		-	
=Activo expuesto a la inflación (C)		200		200	
Pasivo al inicio ajustado fiscalmente (D)		200		200	
Pasivo expuesto a la inflación (E = D x B/A)		120	60%	200	100%
Base del ajuste (F = C - E)		80		-	
Ajuste por inflación = F x Variación IPPN		8		-	

Como puede apreciarse, si bien el tratamiento de los activos fijos en cuestión no es determinante a la hora de calcular el activo expuesto a la inflación, ya que de una manera u otra se terminan deduciendo, si es importante a la hora de calcular el pasivo deducible a los efectos de este ajuste, ya que el mismo se determina en proporción de los activos generadores de rentas gravadas sobre los activos totales.

A través de la Consulta DGI No. 2.820, una institución bancaria manifestaba que en razón de su actividad obtenía rentas alcanzadas por el IRIC y otras de fuente extranjera, provenientes de su actividad "off-shore". Al poseer bienes de activo fijo aplicados tanto a la actividad gravada como a la no gravada, consultaba cual sería el procedimiento para determinar la

parte del activo fijo atribuible a la operativa “off-shore” a los efectos del cálculo del ajuste por inflación.

La DGI responde compartiendo la posición del consultante en cuanto a que existiendo bienes que parcialmente se apliquen a la generación de rentas no alcanzadas por el impuesto, estos deberían discriminarse tratándolos como bienes afectados a la producción de rentas no gravadas en la proporción que corresponda.

Según nuestra opinión, consideramos razonable la posición tomada por la DGI. Entendemos que ante la existencia de activos generadores de rentas gravadas y no gravadas, éstos deberían computarse como AGRNG y como activo fijo en la proporción que corresponda.

5.12 Alcance de la exoneración de IP

A través del artículo 25 del Título 14 del T.O. 1996, se establece que constituyen activos exentos a los efectos del IP, entre otros, los valores o extensiones de bosques protectores, bosques de rendimiento ubicados en zonas declaradas de prioridad forestal y bosques naturales declarados protectores, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos.

Nos surge aquí la interrogante sobre que deberá entenderse por valores o extensiones y si la madera cosechada está incluida en estos conceptos.

Consultado el Dr. Andrés Blanco, entiende que la exoneración está referida a los bosques y sus terrenos, no a la madera cortada ya que la misma dejó de formar parte del “bosque”. Asimismo, entiende que la expresión valores o extensiones podría referirse a la superficie donde se encuentran los bosques.

Por su parte, el Cr. Martín Studer comentó que la definición dispuesta en la norma es la original del IP, enmarcada en un período en donde el ciclo forestal no incluía el corte de los bosques como sí lo incluye hoy. De esta forma, entiende que el ciclo forestal en la actualidad es más extenso de lo que fue en oportunidad de la redacción de la norma.

El entrevistado expresa que la norma al referirse a “valores o extensiones”, comprendería a las ha plantadas, es decir, el bosque en pie y los terrenos afectados a ella.

Sin embargo, entiende que para ampliar el concepto de extensiones debería emitirse una norma interpretativa, hecho que no se encuentra en los planes a corto plazo del gobierno.

A nuestro entender, atendiendo al espíritu de la Ley Forestal, no sería razonable excluir la madera de dicha exoneración por la simple razón de encontrarse cortada.

De la misma forma, debería aclararse cual es el alcance de la expresión “terrenos ocupados o afectados directamente a los bosques”.

En la práctica, es factible encontrar zonas no plantadas tales como caminos cortafuegos, zonas de bajos, terrenos no forestales, cañadas, respecto a los cuales puede plantearse la duda acerca de si están exonerados de IP.

Entendemos razonable que se aplique la exoneración a todos los terrenos afectados directamente a la forestación como dispone la normativa vigente, así como aquellos terrenos que por sus características, no se encuentren aptos para ningún otro tipo de producción.

5.13 Absorción de Pasivo por los bienes exonerados a través de la Ley Forestal

Un tema que merece un especial análisis es la correspondencia o no de la absorción de pasivos por parte de los activos exonerados por la Ley No. 15.939.

A través del Decreto No. 600/988, se dispone que a los efectos de proporcionar el saldo del pasivo en la liquidación del IP se tomaran en cuenta los activos gravados, exentos y no computables.

De ésta forma, la DGI basándose en este Decreto mantenía su posición acerca de que el valor de las áreas ocupadas por bosques y sus correspondientes inmuebles debían ser deducidos del pasivo admitido a los efectos de determinar el patrimonio gravado.

Asimismo, la DGI expresó que a pesar de la posible existencia de una interpretación diferente, la Administración está obligada a mantener el criterio que resulta del Decreto No. 600/988 por una razón de jerarquía y porque las Sentencias tienen efecto para los casos particulares sobre los que se han dictado, no derogando normas reglamentarias.

Sin embargo, el caso de una Consulta llegó a la órbita del TCA dando lugar a la Sentencia No. 623 del 13 de julio de 1996, que anuló el acto administrativo que aquella Consulta significó. En dicha Sentencia, el TCA por mayoría de sus integrantes entendió que la norma contenida en el inciso final del artículo 13 del Título 14 del T.O. 1996, no resultaba aplicable al caso de las áreas forestadas, porque prevalecía una norma especial que prevé el no computo en el pasivo de las áreas forestadas, y que la nueva norma no alude específicamente a dichas áreas.

Posteriormente, a través de la Consulta No. 3.819 del 6 de Junio de 2000, una sociedad en comandita que realiza una explotación forestal sobre áreas declaradas de prioridad forestal, pregunta si para el cómputo de un préstamo directamente asociado al financiamiento de la explotación, corresponde aplicar la deducción establecida en el último inciso del artículo 13 del Título 14 o en su defecto corresponde deducirlo íntegramente de acuerdo a la aplicación de la Sentencia del TCA No. 623 del 31 de julio de 1996.

La comisión de consultas entiende que no es lo mismo un activo exento que un activo no computable, lo que implica un tratamiento diferencial desde el punto de vista tributario, distinguiendo tres tipos de activos:

- a) Activos exentos: son aquellos que integrando el patrimonio de un sujeto, la Ley establece su no gravabilidad.

- b) Activos no computables: son los activos que además de no estar gravados por IP, no deben ser considerados a ningún efecto respecto del impuesto, salvo que la Ley disponga lo contrario.
- c) Activos excluidos o inincluidos: no definidos con claridad en la respuesta a la Consulta, a pesar de lo cual se puede inferir que se tratan de los activos en el exterior, por ser éstos los únicos no incluidos en el hecho generador del IP.

Realizada esta aclaración, la DGI continúa expresando que el valor de las áreas ocupadas por los bosques y los bosques mismos, son “activos no computables” a los efectos de la determinación del monto imponible del IP.

La Comisión sostiene que los bosques gozan de un tratamiento claramente diferenciado y por tanto específico que los exonera del IP. Por lo tanto, la misma entiende que no sería aceptable derogar tácitamente dicho tratamiento según el inciso séptimo del artículo 15 del Título 14.

De esta forma, la Comisión concluye que los bosques amparados al régimen tributario específico consagrado en la Ley No. 15.939, *“no son computables a ningún efecto para la liquidación del IP y por lo tanto no absorben pasivo”*

La respuesta brindada por la DGI en la Consulta analizada, representa un cambio radical de criterio en relación a otras Consultas evacuadas en el pasado.

Finalmente, la Ley No. 18.083 de RT dio una nueva redacción al artículo 15 del Título 14 el cuál establece que: *“Cuando existan activos en el exterior, activos exentos, bienes excluidos y bienes no computables de cualquier origen y naturaleza, se computará como pasivo el importe de las deudas deducibles que exceda el valor de dichos activos”*.

El cambio en la redacción si bien es bastante “sutil”, tiene grandes implicancias ya que deja en claro que deberán considerarse todos los bienes excluidos y no computables de cualquier naturaleza. Ante esta nueva redacción, la Consulta DGI No. 3.819 que admitía la no absorción de pasivos por parte de los activos exonerados por la Ley Forestal quedaría sin efecto.

5.14 Tratamiento fiscal de los Bonos de Carbono

Tal como vimos en el Capítulo 1, con la firma del Protocolo de Kyoto en el año 1997, se estableció un mecanismo tendiente a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en el mundo. A través de dicho acuerdo, los países desarrollados asumieron el compromiso de reducir sus emisiones en aproximadamente un 5% por debajo de los niveles registrados en el año 1990. Esta disminución debe ser lograda durante un periodo de cinco años el cual comenzó en el año 2008 y finalizará en el año 2012.

Por otra parte, los países en vías de desarrollo como Uruguay contribuyen al objetivo del Protocolo de Kyoto a través de la realización en sus territorios de actividades que reduzcan o

absorban cantidades de gases de efecto invernadero en la atmósfera. Este mecanismo es denominado “proyecto de reconversión industrial” o “mecanismo de desarrollo limpio”.

Como consecuencia de realizar tales inversiones o reconversiones industriales, los países no desarrollados obtienen “Reducciones de Emisiones Certificadas” (CERs) denominados usualmente Bonos Verdes o Bonos de Carbono, que pueden ser comercializados con países desarrollados que luego los utilizan para dar cumplimiento a las obligaciones asumidas en dicho Protocolo.

En Uruguay, el Ministerio de Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente (a través de la Unidad de Cambio Climático) es la autoridad designada para la emisión de los CERs.

5.1.4.1 Definición y tratamiento tributario de los CERs.

Si bien no se puede afirmar que existe a nivel internacional un criterio uniforme y consolidado sobre el carácter legal de los denominados Bonos de Carbono, en la Decisión No. 17/CP.7 del 21/01/2002, Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC), “Acuerdos de Marrekech” se los definió como “...una unidad equivalente a una tonelada métrica de dióxido de carbono calculado utilizando potenciales de calentamiento global...”.

Asimismo, la CMNUCC encargada de emitir los Bonos de Carbono, los define como “todo derecho, interés, crédito, título, beneficio o asignación de emitir (presente y futura) que provenga de una reducción de gases de efecto invernadero realizada por el proyecto que incluye todo derecho que puede ser creado según un determinado régimen legal como resultado de reducciones de gases efecto invernadero”.

En este sentido, los Estados que han suscrito compromisos de reducción de gases tienen derecho a que Naciones Unidas les reconozca un crédito por cada tonelada métrica de CO₂ reducido y ese crédito se efectiviza mediante la entrega de CERs. No obstante, la naturaleza jurídica de los CERs dependerá de cada ordenamiento jurídico nacional, pues ni la Convención Marco de las Naciones Unidas para el Cambio Climático ni el Protocolo de Kyoto han definido su naturaleza y tratamiento legal.

En la mayoría de los casos, la Ley elegida por las partes a los efectos de regular los contratos de transferencia de CERs y de cesión de derechos sobre los mismos, dependerá de la nacionalidad o domicilio del adquirente de los CERs. En efecto, dado que los interesados en adquirirlos son los Estados o empresas que han asumido compromisos de reducción de emisiones, es previsible que tales Estados o empresas pacten en su compra la aplicación de una Ley distinta a la del país del proyecto⁹⁸.

La Cra. Amarelle y el Cr. Sánchez⁹⁹ arribaron a la conclusión, luego de analizar las características de los CERs, que las unidades secuestradas presentan las características

⁹⁸ “Tributación sobre la transferencia de los créditos de carbono (CERs)” Sr. Gerardo Novoa Herrera.

⁹⁹ Cr. Rafael Sánchez – Cra. Verónica Amarelle – “El espacio atmosférico: un nuevo producto de origen forestal” Trabajo monográfico presentado ante Fac. de CCEE de la UDELAR. – Diciembre 2000.

esenciales de un activo, ya que sería un recurso controlado por la empresa como resultado de hechos pasados y cuyos beneficios económicos futuros se espera que fluyan hacia la empresa.

Dado que el ordenamiento jurídico uruguayo no contiene una definición concreta acerca de la naturaleza jurídica de los CERs, procederemos a analizar distintas alternativas y el tratamiento fiscal que podría aplicar a cada una de ellas:

a) Algunos especialistas consideran a los CERs como un derecho a emitir una tonelada de gases de efecto invernadero a la atmósfera.

Dentro de esta postura, el derecho positivo español regula el régimen del comercio de derechos de emisión como *“un derecho subjetivo, de carácter transmisible, que atribuye a su titular la facultad de emitir a la atmósfera, desde una instalación sometida al ámbito de aplicación de este real decreto ley, una tonelada de dióxido de carbono equivalente”*.

Bajo esta hipótesis, el derecho generado por la captura de CO₂ sería aprovechado en el exterior, por lo cual la renta generada por el activo en cuestión no se encontraría comprendida en el IRAE.

En concordancia con lo anterior, los CERs no deberán incluirse en el activo gravado a efectos del IP, debiéndose considerar activos radicados en el exterior.

b) Como segunda hipótesis, podríamos considerar a los CERs como un bien intangible que representa, de alguna forma, el “derecho de contaminar”.

En este caso, suponiendo que los CERs representan el derecho a ser titular de un bono reconocido por las Naciones Unidas y poseído por un estado comprometido con la reducción de gases de efecto invernadero, podríamos concluir que los Bonos de Carbono serían bienes incorporales o intangibles.

A nuestro entender, a los efectos del IRAE, la utilización de dichos bienes sería realizada fuera de la República, razón por la cual los resultados obtenidos no estarían comprendidos en el impuesto en cuestión.

En forma análoga, los CERs deberían considerarse activos en el exterior a los efectos de la liquidación del IP, absorbiendo una porción de los pasivos deducibles.

En este sentido, durante la Mesa Redonda celebrada en el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios en el año 2008¹⁰⁰, se arribó a la conclusión de que los CERs deben calificarse fiscalmente como un activo intangible radicado en el exterior, dado que para su existencia y realización debe acreditarse frente a las propias Naciones Unidas.

¹⁰⁰ Cr Félix Abadi – “Aspectos controvertibles de la tributación agropecuaria” Revista Tributaria No. 216 – Mayo Junio 2010.

Por su parte, se afirmó que los CERs deben ser valuados, en primera instancia, mediante la acumulación de las diferentes erogaciones directas necesarias para dicha certificación “... por su valor de costo en la moneda en que se realizó la inversión”¹⁰¹.

Asimismo se concluyó que la utilidad eventualmente obtenida por la comercialización de tales certificados, constituirá una renta de fuente extranjera en la medida que el aprovechamiento económico de tal activo a pesar de estar el mismo radicado en el exterior, necesariamente deberá producirse también en el exterior.

Por último se señala que la conclusión no se vería modificada por el hecho de que dicha cesión fuera efectuada a un intermediario, aun cuando el mismo fuera residente fiscal uruguayo.

c) Como última opción podría considerarse la captura de CO₂ como un servicio prestado al exterior por parte de empresas locales.

Esta hipótesis será desarrollada a través de un ejemplo: una empresa nacional que desarrolla un proyecto de inversión utilizando mecanismos de desarrollo limpio o de reconversión industrial sustentable cuyo objetivo es reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, obtiene como contrapartida un CER que puede comercializar. De esta forma, ese “bono” que sería un documento que representa los servicios prestados en Uruguay, es utilizado económicamente por un sujeto radicado en el exterior que necesita cumplir con los compromisos asumidos en el Protocolo de Kyoto.

Siguiendo el razonamiento nos encontraríamos ante la presencia de un servicio prestado en Uruguay hacia el exterior, que consiste en el desarrollo de actividades tendientes a reducir la emisión de gases de efecto invernadero, constituyendo de esta forma una renta de fuente local.

Bajo esta afirmación, corresponde analizar el tratamiento tributario de las rentas generadas por dicho servicio.

En primer lugar, el artículo 1 del Título 4 del T.O. 1996, establece que el IRAE grava las “rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza”. Por su parte, los artículos 2 y 3 del mencionado Título, incluyen a las rentas empresariales como rentas comprendidas en este impuesto, incluyéndose como tales las derivadas de actividades lucrativas industriales, comerciales, de servicios y agropecuarias sin considerar la forma jurídica del sujeto interviniente.

Por su parte, el artículo 73 del Título 4 del T.O. establece que las rentas derivadas de la explotación de determinados bosques no se computarán a efectos del IRAE o de otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores.

De esta forma, surge la interrogante acerca de la posibilidad de considerar las rentas derivadas del servicio prestado como una renta proveniente de la explotación de bosques y por lo tanto no computable a efectos del IRAE.

¹⁰¹ Artículo 75 del Decreto No. 150/07.

A nuestro entender, si bien el bono sería generado por el secuestro de carbono realizado por determinados bosques, entendemos que no nos encontraríamos ante una renta derivada de la explotación forestal propiamente dicha, por lo cual no se encontraría sujeta al beneficio en cuestión.

Dado el avance e importancia que ha cobrado este tema a nivel local y mundial, resulta relevante emitir normas que aclaren cual debería ser el tratamiento fiscal aplicable a dichos bonos.

Capítulo 6: Algunas Reflexiones

A lo largo de los años, las promociones establecidas en el sector forestal han transcurrido por diferentes etapas en relación a los mecanismos empleados para su aplicación así como en lo que refiere a sus propósitos. En este sentido, el cumplimiento de gran parte de los objetivos trazados por los diferentes gobiernos provocó el abandono de disposiciones inicialmente propuestas y posibilitó la creación de otras que modificaron y continuaron con el camino trazado.

La aprobación de la LRT introdujo cambios sustanciales en la estructura tributaria uruguaya y determinó un cambio trascendental en relación a la promoción establecida para el sector, impactando en las empresas, las inversiones que estas realizan así como en los tipos de maderas que desde ese momento en adelante se pretendió promover.

En este sentido, entendimos relevante recoger las diferentes opiniones de cada uno de los actores intervinientes en la aprobación de la Ley, en relación a las promociones establecidas para el sector así como también la inadecuación del régimen de IRAE al ciclo productivo forestal según vimos en el punto 5.3 y 5.4.

De esta forma, realizamos una serie de entrevistas con empresarios directamente afectados por la reforma en cuestión, redactores del texto legal, parlamentarios integrantes de las comisiones de discusión de la Ley, directores del órgano máximo de contralor en materia forestal (DGF), así como con técnicos tributaristas formadores de opinión y doctrina.

A continuación presentamos las principales opiniones de los entrevistados organizadas en dos subcapítulos que son parte de una misma realidad: el impacto de la Reforma Tributaria en el Sector Forestal.

6.1 Análisis de las promociones al sector forestal

Según lo explicado en capítulos anteriores, el sector forestal en Uruguay ha sido uno de los más promocionados por parte del Gobierno. Prueba de ello es la aprobación por unanimidad de la Ley Forestal No. 15.939, la cuál ha sido mantenida por las diferentes administraciones y que otorga importantes beneficios para este sector según lo expuesto en el Capítulo 2.

En este sentido, las principales formas de estímulo utilizadas a través del tiempo en el sector han sido la creación de subsidios, la deducción de gastos de implantación en el Impuesto a la Renta y otras exoneraciones fiscales tanto para las plantaciones como para las industrias forestales.

A continuación exponemos las opiniones recabadas a través de las entrevistas que realizamos a los diferentes representantes de las organizaciones que intervienen en la actividad forestal.

¿Cuál es su opinión acerca de las exoneraciones otorgadas al sector forestal?

Según el Dr. Andrés Blanco, el desarrollo de la actividad forestal en Uruguay no se produjo sobre una base forestal natural explotable, siendo la misma impulsada por el Gobierno a través de medidas principalmente fiscales.

El entrevistado expresó que el tema relacionado con la restricción de estímulos fiscales es hoy en día muy tratado a nivel internacional donde es considerado razonable que en el sector forestal se tracen objetivos, políticas económicas y se utilicen incentivos fiscales, pero lo que no es racional es que dichos beneficios se mantengan en forma perpetua.

Asimismo, observa que los beneficios fiscales son una forma de estimular una actividad cuando la misma se encuentra en sus etapas iniciales. Cuando esta comienza a desarrollarse en forma firme, la misma debe acogerse al régimen general.

Según su opinión, en nuestro país se produjo un proceso cuya duración fue de veinte años en los que se otorgó un fuerte estímulo al desarrollo forestal y luego cuando la actividad se consideró encaminada, comenzaron a restringirse los beneficios excepcionales sin llegar a su eliminación definitiva.

Considera que el factor fiscal no es preponderante en la inversión productiva de cualquier sector pero reconoce que en este sector en particular fue muy importante para realizar la inversión inicial. Expresa que este sector gozó de un tiempo prudencial de estabilidad al no sufrir cambios fiscales sustanciales durante el período en cuestión y que los gobiernos tienen derecho a instaurar reformas profundas en la conformación económica de un país.

De ésta forma, señala que en el Uruguay las exoneraciones y los incentivos nunca estuvieron fuertemente vinculados al logro de objetivos específicos, trazados de antemano, que fueran controlados y controlables. En el sector forestal, a su entender, se concedieron exoneraciones muy amplias para fomentar su desarrollo pero sin tener claro que se pretendía lograr y cuál era el fundamento de obtener un sector forestal fuerte.

A semejanza de lo expresado por el Dr. Blanco, el Cr. Ec. Isaac Alfie¹⁰² considera que el sector forestal es un sector maduro, con operadores de gran tamaño y preparado para continuar su desarrollo en forma independiente. Manifiesta que el mismo gozó de enormes exoneraciones, resultando lógico que éstas comiencen a quitarse debiendo acogerse al régimen general.

El entrevistado afirma que éste tipo de medidas deben ser preanunciadas por parte del Gobierno con el fin de preparar al sector en consideración resultando muy dificultoso lograr aceptación y consenso general respecto a las medidas tomadas.

Asimismo, el Cr. Ec. Alfie manifiesta que los mayores atractivos visualizados por las empresas forestales extranjeras a la hora de decidir invertir en nuestro país no fueron las exoneraciones

¹⁰² Cr. Ec. Alfie, Isaac – Ex Ministro de Economía en el período agosto 2003 – marzo 2005 y ex Senador de la República en el período 2005 - 2009. Integrante de la Comisión de Hacienda del Senado durante la discusión de la LRT.

otorgadas al sector, sino la existencia de materia prima y la confianza en Uruguay como un país que brinda seguridad y certeza jurídica.

A diferencia de la opinión del Cr. Ec. Alfie, el Ing. Carlos Mantero considera que Uruguay aún no cuenta con un sector forestal maduro como el ganadero. De esta forma, manifiesta que en este último sector, el recurso principal es utilizado en forma completa, existiendo relaciones laborales normales y quedando equilibrada la relación entre la industria, el sector servicios y la fase agraria.

El entrevistado opina que el sector forestal aun no cuenta con una industria desarrollada capaz de consumir la totalidad de recursos que se le ofrecen y que por ésta razón se debería continuar promoviendo su desarrollo.

Por otra parte, en la entrevista mantenida con el Cr. Diego Wollheim, el mismo manifiesta que los beneficios fiscales otorgados al sector forestal han sido suprimidos de manera apresurada.

En relación a los beneficios otorgados al sector en la década de los 80 tales como exoneraciones, subsidios y deducción de gasto de implantación, considera que fueron determinantes a la hora de que extranjeros decidieran invertir en Uruguay. En la actualidad, a nuestro país se lo ve como un actor importante dentro del sector forestal debido a sus condiciones climáticas y de suelos adecuados, así como también a su marco regulatorio definido.

Por último, según la opinión del Cr. Alberto Couriel¹⁰³ los inversores extranjeros apostaron a nuestro país debido a la percepción de que obtendrían una ganancia asegurada. Asimismo, valoraron la estabilidad y seguridad política de Uruguay encontrándose fuertemente atraídos por la libertad en el movimiento de capitales existente desde el año 1974, así como por las exoneraciones e infraestructura física y social proporcionada para el desarrollo de la actividad.

¿Cuál es su opinión acerca de los subsidios oportunamente concedidos al sector?

El Cr. Wollheim expresa estar de acuerdo con la eliminación total de los subsidios, los cuales tuvieron un claro objetivo: la creación de un importante sector forestal el cual hoy en día se encuentra en los primeros niveles de actividad.

De esta forma, opina que dicho sector ha sido uno de los factores más importantes en la formalización de las tareas del agro, llevando a una mejora considerable en los salarios, en las condiciones de trabajo y ha obligado al resto de los sectores a desarrollar también este tipo de beneficios.

¹⁰³ Contador Couriel, Alberto - Senador de la República desde 1995 a la fecha. Integrante de la Comisión de Hacienda del Senado durante el análisis de la LRT.

En este sentido, el Ing. Mantero manifiesta estar también de acuerdo con la eliminación de los subsidios al sector.

El entrevistado opina que los subsidios no incidieron de manera significativa en el flujo de caja de los productores forestales y que dicho beneficio fue aplicado con el fin de evitar ciertos riesgos o contingencias que pudieran afectar el desarrollo del nuevo sector.

En concordancia con lo expresado por los anteriores entrevistados, para el Cr. Couriel fue oportuno el levantamiento de los subsidios al sector, por encontrarse en condiciones de continuar su desarrollo sin el apoyo de dicho beneficio.

Asimismo, manifiesta que los grandes promotores en la concesión de subsidios fueron organismos internacionales como el Banco Mundial, que luego de avizorar la gran necesidad de papel de los países desarrollados cambiaron su posición contraria a los subsidios y comenzaron a promover la actividad forestal a través de dicho beneficio.

Relativo a éste tema, Alfie manifestó que los subsidios no siempre han sido una buena medida como forma de promocionar la actividad de un sector. A vía de ejemplo se refirió a las grandes sumas de dinero invertidas por el gobierno hace algunos años en subsidios otorgados al sector arrocero y a los establecimientos lecheros integrantes de la Cuenca Lechera, expresando que estas actividades no lograron desarrollarse como consecuencia de dicho beneficio sino por otro tipo de factores.

El entrevistado expresó haber participado en los años 2004 y 2005 de las decisiones relativas a la disminución en forma escalonada de los subsidios otorgados al sector forestal, destacando que para los gobiernos ha sido muy difícil llevar adelante la situación de gran endeudamiento generada por la concesión de dicho beneficio.

Observa que una actividad que funciona solo en base a subsidios no tiene futuro y que la misma debe crecer y progresar como consecuencia de su propio desarrollo.

Asimismo, sostiene que no existió programa alguno a seguir a los efectos del retiro de los subsidios en el sector y que en teoría las franquicias o beneficios que se otorguen deberían estar condicionados a la consecución de objetivos claros, concisos y medibles.

¿Cuál es su opinión acerca del beneficio otorgado a las plantas de celulosa de permitir su instalación en zona franca?

Respecto al beneficio otorgado a ciertas forestales de permitir su establecimiento en zona franca relacionado con la gravabilidad de la materia prima para su producción, el Dr. Blanco entiende que fue una “perversión” hacia el régimen de zona franca y que los gobiernos han seguido una política bastante ambigua respecto al mismo. Considera que carece de sentido el hecho de habilitar una zona franca y luego controlar a sus usuarios al incluirlos en el régimen de precios de transferencia, desalentando a empresas locales a trabajar con ellos.

En este sentido, el Cr. Ec. Alfie expresó que hoy en día la actividad industrial en el sector se encuentra básicamente desgravada y que no es razonable el hecho de que estas empresas no paguen casi ningún impuesto.

A diferencia de la opinión del Dr. Blanco y del Cr. Ec. Alfie relativa a la situación expresada en el párrafo anterior, el Cr. Diego Wollheim señaló que las empresas industriales productoras de pasta de celulosa que “se vendan” su propia madera van a pagar impuestos sobre la ganancia en el sector agropecuario. Esta situación la considera adecuada para dicho sector, estimulando a las empresas productoras de madera a continuar en la fase industrial para obtener los beneficios fiscales.

Por último, el Cr. Martín Studer opinó que el tema de las exoneraciones ha sido siempre muy discutido en cuanto a su efectividad, costo beneficio y que las mismas deberían officar de “muleta” que permitan el impulso necesario para que los sectores maduren y se desarrollen.

De esta forma, sostiene que al considerarse que el sector se encontraba en su fase de madurez, que existían inversiones importantes y que era autosuficiente, se llegó a la conclusión que a través de la concesión de zonas francas debía apuntalarse y promoverse la siguiente etapa que es la industrial.

Otras opiniones en relación a las modificaciones introducidas por el IRAE e IP

Según el Dr. Blanco, previo a la asunción del nuevo gobierno en el año 2005, se avizoraban cambios importantes como la implantación de una reforma tributaria que incluiría nuevos impuestos como el IRPF y el IRNR, la eliminación de ciertas exoneraciones en otros impuestos, la búsqueda de un sistema más equitativo y de imposición global. En conclusión, se tomarían soluciones establecidas desde mucho tiempo atrás en varias partes del mundo, cuidando de no lesionar en forma excesiva a los contribuyentes.

Con respecto a la exoneración del pago de IP, el Cr. Diego Wollheim considera que existe un trato diferente entre inversores extranjeros y nacionales. Es decir, una persona física uruguaya con acciones nominativas emitidas en Uruguay no está gravada por dicho impuesto, mientras que un inversionista extranjero sí lo está.

Este hecho no se corresponde con lo establecido en la legislación, de tratar al inversor extranjero en igualdad de condiciones que al inversor nacional. En la actualidad varias empresas extranjeras se encuentran en esta situación.

Opina que aun no se ha buscado una solución a la situación actual, debido a que los impactos económicos de dicha Ley se observarán a partir del año 2016.

Asimismo, consideran que el régimen de exoneraciones del IRAE es muy complejo, difícil de fiscalizar en forma adecuada y puede llegar a ser más costoso el control que la propia recaudación de este impuesto.

Por otra parte, el Cr. Ec. Alfie considera que existe gran discriminación en cuanto a las exoneraciones otorgadas en el pago del IP debido a la nominatividad de las acciones exigida a las sociedades anónimas para acceder a dicho beneficio.

Expresa que la mayor parte de las empresas extranjeras que deciden instalarse en Uruguay presentan un Proyecto de Inversión, accediendo de ésta forma al beneficio de la exoneración del IP. Por ende, únicamente estarían obligadas al pago de éste impuesto las pequeñas sociedades de capitales uruguayos que no presentaron proyecto alguno. En definitiva, entiende también que este tipo de beneficio debe ser otorgado en igualdad de condiciones para nacionales y extranjeros.

¿Cómo evalúa las restricciones dispuestas por la LRT en relación al requisito de madera de calidad?

Según el Cr. Wollheim señaló que si bien desde el punto de vista teórico las restricciones son conceptualmente correctas, en la práctica son difícilmente aplicables.

Asimismo, el Cr. Ec. Isaac Alfie manifestó la existencia de una gran falta de precisión en la redacción de la LRT a la hora de determinar qué se entiende por Madera de Calidad. Considera que la calidad se determina según el destino de la madera en cuestión y no como se encuentra definida en dicha Ley.

Según lo comentado en la introducción del presente capítulo, los cambios introducidos por la LRT no solo modificaron el rumbo de las promociones en el sector forestal, sino que reestructuraron toda la tributación a la renta agropecuaria.

Producto de estos cambios, se detectaron fallas en la adaptación del IRAE al sector forestal, entre otras, por las características peculiares que éste tiene. Asimismo, con el levantamiento de las exoneraciones analizadas anteriormente, se dejaron entrever algunos aspectos, ya existentes en el IRA, pero dada la importante exoneración que recaía sobre el sector, no resultaba de interés la profundización en dichos puntos.

En este sentido, entendimos relevante consultar a los calificados entrevistados sobre los aspectos del IRAE que a su entender, no se adaptan al ciclo productivo forestal.

6.2 Inadecuación del régimen de IRAE al ciclo productivo forestal

Los principales destinos industriales de la madera bruta obtenida en nuestro país suelen ser celulosa, aserrado y chapas de acuerdo a lo descrito en el Capítulo 1.

Según lo informado por expertos en la materia, los bosques con destino a celulosa son talados a partir de aproximadamente 8 años de implantados y aquellos con destino de aserrado, son talados a partir de los 12 años.

Esto indica que los ciclos forestales son particularmente extensos en comparación con el tiempo de fabricación o generación de otros bienes de cambio. De esta forma, el análisis del tratamiento fiscal aplicable a dichos ciclos, resulta de particular interés si lo cotejamos con el resto de los productos agropecuarios.

El objetivo de la presente sección es analizar la inadecuación del régimen general del IRAE al ciclo forestal, concentrándonos en algunos puntos que a nuestro entender y según se desprenden de las entrevistas realizadas, merecen especial atención.

6.2.1 Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores (PFEA)

De acuerdo al análisis realizado en el caso 5.3, dado que las pérdidas fiscales podrán ser deducidas hasta 5 años después de generadas y producto de la particular extensión del ciclo productivo forestal, las mismas podrían no ser computadas en el momento del devengamiento de la renta principal.

Según afirma el Cr. Studer, integrante del equipo redactor de la LRT, no se tuvo en consideración actividades con ciclos tan largos como el forestal para el régimen de deducción de pérdidas fiscales.

En este sentido, el Dr. Blanco entiende sería razonable permitirles a los productores forestales acogerse a un régimen especial que acompañe la cuantificación de la renta con el ciclo productivo forestal.

Dado que el período de tiempo necesario hasta la obtención de la renta final es significativamente mayor que el período de prescripción de las pérdidas fiscales, se distorsiona el espíritu del impuesto que es gravar la renta neta fiscal en donde una de las deducciones permitidas es la de las PFEA.

6.2.2 Otras opiniones acerca del régimen de IRAE

El Cr. Studer entiende que en el sector agropecuario no hay una cultura administrativa de mantenimiento de registros, ni de información. El entrevistado sostiene que la incorporación del IRA al sistema tributario nacional significó un acercamiento a la tributación real, eliminando progresivamente el IMAGRO.

En esta línea, se instauró el IMEBA y los fictos que en él se disponen, permitiendo dos alternativas bien claras.

Por su parte, a través del IRAE se profundizó el objetivo de búsqueda de la tributación real, coexistiendo con una opción de tributación absolutamente ficta.

Con la implantación de la LRT, se acotó la opción de tributar a través de los fictos de IMEBA, debido a las limitaciones dispuestas en relación a la facturación, ha, entre otros. Existe una clara intención de formalizar la tributación, pero entiende que no es suficiente con una

reforma tributaria para lograrlo. En este sentido debería ir acompañado de otras medidas debido a que el sector agropecuario no tiene cultura administrativa.

No obstante, afirma que la voluntad de la norma original era continuar exonerando al sector forestal. Sin embargo, con la incorporación de los artículos del IRA al IRAE, dicha voluntad fue distorsionada.

De esta forma, entiende que la solución mas correcta sería incluir en una norma con rango de Ley, disposiciones específicas para el sector como por ejemplo: “arrastre” de las pérdidas fiscales por más de 5 años, activación de gastos de implantación optativos, entre otras.

El Cr. Wollheim entiende que la estructura del IRAE y sus disposiciones reglamentarias están pensadas para una empresa comercial, y por ende no es del todo adecuado para este tipo de empresas.

Afirma que el sector requiere un régimen fiscal propio así como un impuesto único forestal que apunte a simplificar el tributo, estableciendo un impuesto claro, simple, con unidades de medida que se ajusten a la realidad.

De esta forma, con este impuesto de carácter fijo, las empresas y el estado quedarían satisfechos, cada uno en su rol de contribuyente y contralor respectivamente.

Por su parte, el Cr. Ec. Alfie entiende que debería existir una adecuación del IRAE al ciclo forestal desde el momento en que las empresas comienzan a tributar dicho impuesto.

Opina que esta debilidad fue advertida en su momento y que cuando estas empresas comiencen a pagar el IRAE por sus rentas derivadas de las actividades de explotación de bosques no promovidos, la normativa debería cambiar, ajustando los gastos incurridos en la implantación de los bosques inclusive ajustados por inflación.

Asimismo, entiende que este régimen representa un cambio de la situación tributaria, y correspondería activar los gastos como inversión, amortizados razonablemente. A su entender, los gastos de implantación deberían computarse como gastos diferidos con derecho a ser revaluados.

Sin embargo, a los efectos de adaptar el impuesto en cuestión, es necesaria una Ley que disponga todos los cambios anteriormente mencionados. En este sentido, entiende que, dado que la DGI ha estado modificando la normativa vía Resoluciones, podría asimismo establecer la adecuación correspondiente.

Capítulo 7: El Sector Forestal en la región

En los capítulos precedentes hemos realizado un análisis conceptual de las principales modificaciones introducidas por la LRT, así como también hemos analizado la inadecuación del régimen tributario al sector y ciertos vacíos legales que a nuestro entender merecían un estudio particular, complementando nuestro trabajo con opiniones de distintos actores en materia tributaria forestal.

No obstante, entendemos que nuestro análisis no debe desconocer la situación de otros países – Brasil y Chile en el caso – que por su desarrollo, semejanzas o proximidad resulta de interés en el marco de nuestro trabajo.

En virtud de lo anterior, en el presente capítulo analizaremos el sector forestal en dichos países, las causas para su desarrollo y naturalmente, la incidencia que los incentivos fiscales pudieron haber tenido en ellos.

Finalmente, considerando el régimen impositivo aplicable en la actualidad en los referidos países, presentaremos un cuadro comparativo que resume las diferencias y semejanzas con nuestro país.

7.1 El Sector Forestal en Brasil

7.1.1 Reseña histórica

Al igual que en nuestro país, dos fueron los factores que incidieron mayoritariamente en el desarrollo forestal: los incentivos fiscales otorgados y la riqueza forestal de los suelos.

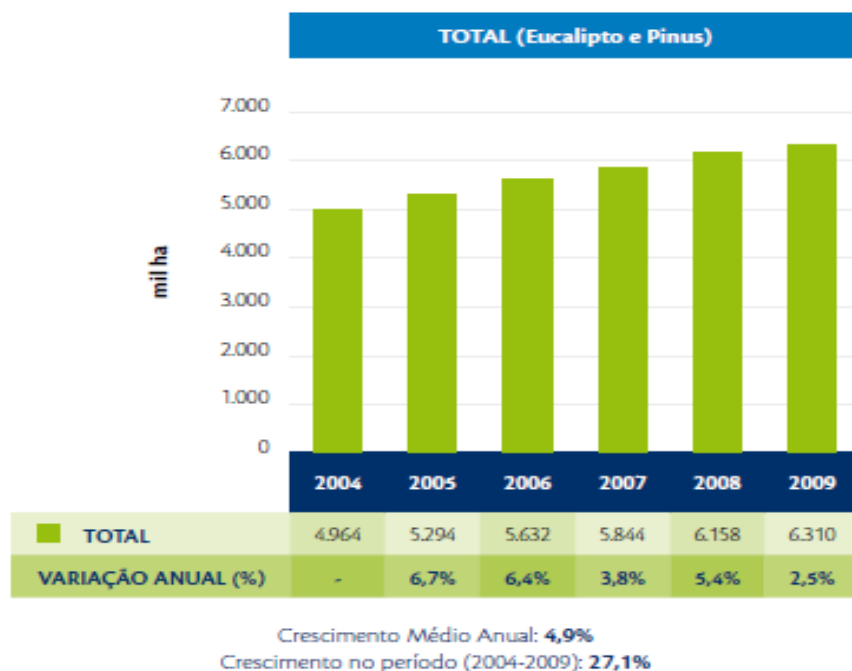
En cuanto al primero, cabe señalar que el sector forestal comenzó a desarrollarse en Brasil luego de la aprobación de la Ley No. 5.106 del 2/09/1966 y una serie de disposiciones posteriores, las cuales introdujeron incentivos fiscales a la reforestación que permitieron a las empresas deducir hasta el 50% del impuesto a la renta aplicable sobre proyectos forestales. Asimismo, hasta el año 1988 se sancionaron un conjunto de Leyes extrafiscales con el objetivo de aumentar la inversión y la producción en el sector.

En cuanto al segundo factor de relevancia, debido a sus grandes dimensiones Brasil posee una diversidad climática muy amplia influenciada por su configuración geográfica, su importante extensión costera, su relieve y la dinámica de las masas de aire sobre su territorio. Este último factor asume gran importancia debido a que actúa directamente sobre las temperaturas y los índices pluviométricos en las diferentes áreas del país.

Como expresamos anteriormente, los factores son determinantes a la hora de explicar el crecimiento diferencial de los bosques en el país con respecto a los diferentes productores mundiales.

Como consecuencia del resultado provocado por la legislación y las condiciones ampliamente favorables para el desarrollo de la forestación, el crecimiento del área reforestada en el país se situó entre las 100 a 250 mil ha anuales en 1968 a 1973, elevándose a 450 mil ha anuales entre 1974 y 1982.

Actualmente, los bosques plantados en Brasil ascienden a 6,31 millones de ha, siendo 4,52 millones de ha con eucaliptos y 1.8 millones de ha con pino.



7.1.2 Datos estadísticos del sector

Cabe señalar que, el sector forestal contribuye con una porción importante en la generación de productos, divisas, empleo, así como en la recaudación de impuestos. A modo de ejemplo, en el año 2006, la industria de base forestal fue responsable del 3.5% del PBI nacional (USD 37,7 billones), empleó a 8,5 millones de personas (8,7% de la población económicamente activa) y recaudó USD 5.4 billones de impuestos (1.4% del total de la recaudación nacional)¹⁰⁴.

En este sentido, las exportaciones brasileñas de productos forestales en el año 2009 ascendieron a USD 5.6 billones (4% del total de las exportaciones), a diferencia de los USD 6.8 billones exportados en el año 2008 (3% de las exportaciones totales de ese año), disminuyendo de esta forma un 18%.

A continuación se presenta la evolución de las exportaciones brasileñas por productos derivados de la explotación de bosques plantados. Como se observa seguidamente, los

¹⁰⁴ Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural .- Importancia del Sector Forestal para la Economía Brasileira.

principales productos exportados fueron celulosa y papel representando el 59.2% y el 30.1% respectivamente del total exportado de los productos forestales.

Producto	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Celulosa	1.602	1.248	1.161	1.744	1.722	2.034	2.484	3.024	3.917	3.315
Papel	941	943	895	1.087	1.188	1.372	1.524	1.702	1.920	1.686
Madera Aserrada	213	229	245	255	295	304	275	257	203	142
Paneles reconstruidos	69	70	93	114	154	167	162	146	120	83
Compensados	156	156	211	344	521	510	438	422	477	279
Carbón Vegetal	2	2	2	3	6	4	3	3	2	2
Otros	114	124	165	194	335	201	262	236	186	93
TOTAL	3.097	2.772	2.772	3.741	4.221	4.592	5.148	5.790	6.825	5.600

Fuente: Anuario estadístico ABRAF 2010

7.1.3 Política y Legislación Forestal

7.1.3.1 Estructura Tributaria Brasileira

En Brasil, tanto el Gobierno Federal como los Gobiernos Estatales y Municipales imponen tributos sobre las empresas y las personas físicas. A continuación se resumen los principales tributos:

a) Gobierno Federal:

- Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas (IRPJ)
- Contribución Social sobre el Lucro Líquido (CSLL)
- Impuesto sobre los Productos Industrializados (IPI)
- Impuesto de Importación (II)
- Impuesto sobre Operaciones Financieras (IOF)
- Contribución Social para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS)
- Programa de Integración Social (PIS)

b) Gobierno Estatal:

- Impuesto sobre las operaciones relativas a la circulación de mercaderías y sobre la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicaciones (ICMS)
- Contribución Provisional sobre las Transacciones Financieras (CPMF)
- Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA)
- Impuesto de Transmisión Causa mortis y Donación de cualesquiera bienes o derechos (ITCD)

c) Gobierno Municipal:

- Impuesto sobre los Servicios de cualquier naturaleza (ISS)
- Impuesto sobre la Trasmisión entre vivos de Bienes Inmuebles (ITBI)
- Impuesto sobre la Propiedad predial y Territorial Urbana (IPTU)
- Impuesto sobre la propiedad Territorial Rural (ITR).

En Brasil, las principales directrices tributarias son establecidas por la Constitución Federal, que dispone acerca de los principios generales, las limitaciones de poder tributar, las potestades, así como la distribución de los ingresos tributarios.

De esa manera, el Sistema Tributario Nacional es regulado por la propia Constitución, que determina que los Estados, el Distrito Federal y los municipios podrán crear y modificar tributos.

En cuanto a los impuestos administrados por el Gobierno Federal, el sector forestal se encuentra alcanzado por el IRPJ y CSLL, IOF, PIS/COFINS.

Mientras tanto, en lo que refiere a los Gobiernos Municipales, el sector en cuestión está alcanzado por ITR e ISS.

En relación a la carga tributaria administrada por el Gobierno Estatal, el único impuesto que afecta a la actividad es el ICMS, sobre los productos forestales y sobre el transporte de los mismos.

Cabe destacar que los tributos de mayor peso sobre el sector forestal son el IRPJ y el ITR, por lo cual procederemos a describir su estructura, así como las principales disposiciones que afecten a dicho sector. Asimismo, describiremos brevemente el principal impuesto que recae sobre el consumo: el ICMS.

7.1.3.1.1 IRPJ – Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas

Son contribuyentes de este impuesto las Personas Jurídicas y las Empresas Individuales, encontrándose gravados todos los beneficios obtenidos por las mismas¹⁰⁵.

Sin embargo, las Personas Jurídicas que tenga por objeto la explotación de una actividad rural, tributarán el impuesto en cuestión según la normativa general atendiendo las disposiciones particulares establecidas para el sector.

De esta forma, el artículo 2 de la Instrução Normativa SRF No. 83/2001, establece que se consideran actividades rurales:

(..)"VI – la transformación de productos derivados de la actividad rural, sin que sean alteradas las características naturales del producto, realizada por el propio agricultor o criador, con equipamientos y utensilios usualmente empleados para las actividades rurales, utilizando exclusivamente materia prima producida en el área rural explorada, tales como:

¹⁰⁵ Artículo 146 del Decreto 3.000 del 26/03/1999, RIR 99.

(...) d) transformación de productos forestales:

d.1) producción de carbón vegetal;

d.2) producción de leña con árboles de propiedad rural;

d.3) venta de madera de pinos y madera de árboles plantados en la propiedad rural¹⁰⁶.

Asimismo, la actividad de corte de los bosques que se destinen para comercialización, consumo o industrialización, también es considerada una actividad rural¹⁰⁷.

La base de cálculo del IRPJ es el lucro real¹⁰⁸, siendo su alícuota del 15% sobre el mismo¹⁰⁹.

Asimismo, existe un adicional del 10% sobre la porción de lucro real que excede el valor resultante de la multiplicación de R\$ 20.000 (aprox. USD 12.000), por el número de meses del período de cálculo del impuesto.

El lucro real es el resultado del período de cálculo, ajustado por las adiciones, exclusiones y compensaciones previstas o autorizadas por la legislación del impuesto a la renta¹¹⁰.

Por su parte, la legislación admite que si la Persona Jurídica incurrió en un gasto fiscal en períodos de cálculo anteriores, este gasto sea compensable con ganancias futuras, es decir, que pueda ser deducido de beneficios de períodos siguientes.

Esta compensación no podrá reducir el lucro real en más del 30% del valor que tenía previamente excepto en las empresas que ejerzan actividades rurales de las cuales se podrán deducir el 100%.

En caso que las pérdidas fiscales superen los lucros del año, el resultante de dichas pérdidas podrá compensarse en años posteriores sin limitaciones temporales.

Por otro lado, la Persona Jurídica que explore otras actividades deberá separar los ingresos, costos y gastos referentes a la actividad rural de las otras actividades y demostrar separadamente el lucro o perjuicio fiscal de las mismas¹¹¹.

Los costos de ventas deducibles serán aquellos necesarios para la percepción de los rendimientos de la actividad rural y el mantenimiento de la fuente de producción, relacionadas con la naturaleza de la actividad rural ejercida tales como: gastos realizados en combustibles, lubricantes, salarios, alquileres, arrendamientos, herramientas y utensilios, cal y fertilizantes, plaguicidas agrícolas y animales, raciones, vacunas y medicamentos, impuestos (excepto Impuesto de la Renta), tasas, contribuciones para INSS, entre otras¹¹².

¹⁰⁶ Artículo 2 de la Instrução Normativa SRF No. 83/2001

¹⁰⁷ Artículo 59 de la Ley No. 9.430/96 del 27/12/1996

¹⁰⁸ Artículos 219 y 246 y siguientes del RIR/1.999.

¹⁰⁹ Artículo 541 del RIR/1.999.

¹¹⁰ Artículos 249 y 250 del RIR/1999.

¹¹¹ Artículo 8 de la IN No. 257/2.002.

¹¹² Artículo 62 del Decreto No. 3000/1999 – RIR/99.

Se consideran inversiones la aplicación de recursos financieros durante el año calendario al desarrollo de la actividad rural, a la expansión de la producción y mejoría de la misma, realizados con, entre otros:

- mejoras resultantes de la construcción, instalaciones, mejoras, reparaciones, así como la limpieza de los diques, esclusas y canales
- cultivos permanentes, árboles forestales y de praderas artificiales
- compra de tractores y equipos relacionados, maquinaria, motores, vehículos de carga y utilitarios rurales, herramientas y activos por más de un año de duración
- servicios técnicos especializados, debidamente empleados, en búsqueda de elevar la eficiencia del uso de los recursos de la propiedad o de la explotación rural
- insumos que contribuyan a aumentar la productividad de forma destacada, como la cría, semillas seleccionadas y plantas, tratamiento de suelos, plaguicidas fertilizantes, vacunas y plantas y animales.

Cabe señalar que no constituye inversión el costo de adquisición de la tierra¹¹³.

El otro impuesto que grava la renta y cuya estructura y base imponible es similar al IRPJ, es el CSLL. No es un impuesto de significativa relevancia económica para el estado brasileño, pero entendemos pertinente mencionarlo ya que es parte integrante de la imposición a la renta en el sector forestal.

El CSLL es un impuesto grava exclusivamente las rentas de fuente brasileña obtenidas por las empresas. La base imponible del impuesto es prácticamente la misma que la del IRPJ, con la salvedad de algunos ajustes, y su tasa asciende al 9%.

En síntesis, la tasa efectiva aplicable a los ingresos obtenidos por las personas jurídicas, y en particular, las empresas forestales, es de un 34% (25% de IRPJ y 9% de CSLL).

Sin embargo, los estados brasileños poseen potestades tributarias para establecer diferentes exoneraciones en materia de imposición a la renta y al consumo, con el objetivo de atraer inversiones en sus jurisdicciones. En este sentido, el sector forestal suele ser foco de las exenciones por la significativa contribución que esta actividad realiza en materia de generación de productos, divisas y empleos.

7.1.3.1.2 Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural (ITR)

El ITR es un impuesto de carácter anual, que grava la propiedad, el dominio o la posesión de bienes que se encuentren fuera de la zona urbana al 1 de enero de cada año¹¹⁴.

La base imponible será la superficie total del inmueble, sin considerar las siguientes áreas:

- de preservación permanente y de Reserva Legal
- de interés ecológico para la preservación de los ecosistemas

¹¹³ Artículo 62 del Decreto No. 3000/1999, RIR/1999; Artículo 8, IN SRF No. 83, de 2001

¹¹⁴ Artículo 1 de la Ley No. 9.393 del 19/12/1996.

- sometidas a la silvicultura o al régimen ambiental
- cubiertas por florestas nativas, primarias o secundarias, en estado medio o avanzado de regeneración¹¹⁵

Asimismo, se establece que las áreas que no hayan sido utilizadas en los años anteriores para plantaciones, pastoreos, exploración extractiva y exploración granjera entre otros, no se encontrarán sujetas a dicho impuesto¹¹⁶.

Las alícuotas del impuesto varían del R\$ 0.03 a 20 sobre el valor de la tierra, considerando el área total del inmueble y el grado de utilización del mismo¹¹⁷.

7.1.3.1.3 Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de transporte (ICMS)

El ICMS es un impuesto que recae sobre operaciones relativas a la circulación de mercaderías y prestaciones de servicios, siendo administrado por los Gobiernos Estatales.

Es un impuesto selectivo ya que en la mayor parte de los casos la tasa asciende a 18%, y para ciertos alimentos básicos la tasa corresponde al 7%. En el caso de bienes suntuarios, la misma puede alcanzar el 25%.

De la misma forma que el IVA en nuestro país, se compensa el importe de impuesto a pagar con el monto del impuesto cobrado anteriormente. En cada etapa de la circulación de mercaderías y en toda prestación de servicio sujeta al impuesto, deberá existir emisión de documentación fiscal.

Cabe señalar que no existen exenciones generales para los productos forestales en relación a este impuesto. No obstante, existen algunas exenciones extrafiscales a nivel estatal con el mismo objetivo de atraer inversiones, las cuales no han sido analizadas por exceder el alcance del presente trabajo.

7.1.3.2 Marco Legal Forestal en Brasil

7.1.3.2.1 Código Forestal- Decreto No. 23.793 del 23/01/1934

Este Código, regula y protege la existencia de bosques naturales, clasificando los bosques según su naturaleza y estableciendo los primeros incentivos fiscales en Brasil a la actividad forestal, promoviendo la plantación de bosques y la industrialización de la madera.

¹¹⁵ Inciso II, S1, Artículo 10 de la Ley No. 9.393 de 19/12/1996.

¹¹⁶ Inciso V, S1, Artículo 10 de la Ley No. 9.393 de 19/12/1996.

¹¹⁷ Artículo 11 de la Ley No. 9.393 de 19/12/1996.

7.1.3.2.2 Nuevo Código Forestal - Ley No. 4.771/65 del 15/09/1965

Con esta Ley se crea el nuevo Código Forestal, incluyendo los siguientes beneficios:

- a) exoneración a los bosques naturales o implantados, de cualquier tributación incluidos los impuestos territoriales
- b) no consideración del valor de los productos forestales de bosques implantados para impuestos que graven rentas

Cabe señalar que a partir de esta norma legal se constituyó el Consejo Forestal Federal como órgano consultivo y normativo de la política forestal en Brasil.

7.1.3.2.3 Ley No. 5.106/66 del 2/09/1966

Mediante la aprobación de esta Ley, el Gobierno de Brasil promovió la financiación a los efectos de implementar la reforestación a gran escala. Asimismo, habilitó el descuento de los gastos de forestación hasta un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta de cada año, para aquellas personas físicas o jurídicas que tuvieran sus proyectos aprobados por el Ministerio de Agricultura y un mínimo de 10 mil árboles plantados por año.

7.1.3.2.4 Decreto Ley No. 1.376 del 12/12/1974

Con este Decreto Ley, se autorizaron rebajas de hasta el 50% en el impuesto a la renta a los fondos de inversión forestal en el Nordeste y Amazonas, mientras que para el resto del país se establecieron rebajas máximas decrecientes año a año.

7.1.3.2.5 Ley No. 7714 del 29/12/1988.

A través de la presente norma legal fue eliminada la política de incentivos fiscales para la reforestación homogénea otorgada por la Ley No. 5.106, abatiendo de esta forma el principal incentivo a la inversión en el país.

Asimismo, se eliminó el beneficio creado por el Decreto Ley No. 1.376 del 12/12/1974 mencionado anteriormente.

7.1.3.2.6 Ley No. 9.393/96 del 19/12/ 1996

En el año 1996 se sancionó una Ley que procuró una solución para la preservación de determinados bosques utilizando instrumentos económicos. Dicha Ley dispone, entre otros asuntos, acerca de la exención del pago del Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural (ITR) para algunas áreas de interés ambiental, tales como las cubiertas por bosques plantados, las de preservación permanente y las de Reserva Legal.

Según Mauricio Botarato Viana, Consultor Legislativo de la Cámara de Diputados Brasileira, la aprobación de dicha norma significó un gran avance en la legislación tributaria ya que anteriormente esas áreas eran consideradas ociosas y no se encontraban sujetas al pago del ITR¹¹⁸.

7.2 El Sector Forestal en Chile

Según lo expresado en el Capítulo 1, el desarrollo forestal producido en Chile en las últimas décadas ha sido de gran importancia, despertando interés por sus crecientes exportaciones y la diversificación de productos con diferente valor agregado, constituyendo hoy en día uno de los sectores más promisorios de la economía del país.

7.2.1 Reseña histórica

Según el Ing. Agr. Alberto Bordeu, en su informe para la Corporación Nacional Forestal “Panorama del Sector Forestal en Chile”, hasta finales de los años 50 la industria forestal chilena se basó en la producción de madera aserrada, derivada de la explotación de bosques nativos, orientada principalmente al consumo interno (80%) con bajos rendimientos exportándose el saldo principalmente hacia Argentina.

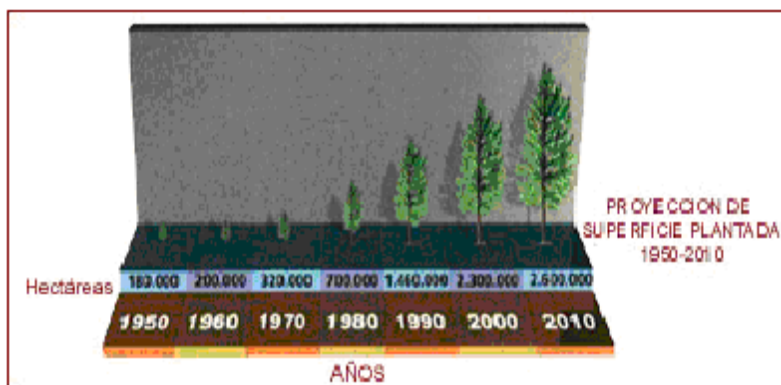
En la década de los 70 la producción forestal industrial experimenta un lento crecimiento que se acelera en los últimos años como resultado de la promulgación del Decreto Ley No. 701 del año 1974 de Fomento Forestal, que logró tasas de forestación de 77 mil ha anuales, obteniendo a fines de la década 740 mil ha de plantaciones, en su gran mayoría de pino radiata.

Durante la década de los 90, el sector forestal se consolidó como el segundo sector de la economía detrás de la minería, jugando un rol fundamental en la economía del país. Actualmente, dicho sector participa con el 3,5% del producto interno bruto (PIB) del país¹¹⁹.

De esta forma, el Ing. Agr. Alberto Bordeu afirma que Chile es un país forestal, ya que de las 75,7 millones de ha que posee, 33,8 millones (44,6%) son suelos de aptitud forestal. De esta superficie, 18,88 millones de ha son terrenos forestales de protección, mientras que 14,92 millones son terrenos forestales de producción.

¹¹⁸ Mauricio Botarato Viana, “A Contribuicao Parlamentar para a Política Florestal no Brasil” – Consultoría Legislativa, Cámara dos Deputados, Brasilia.

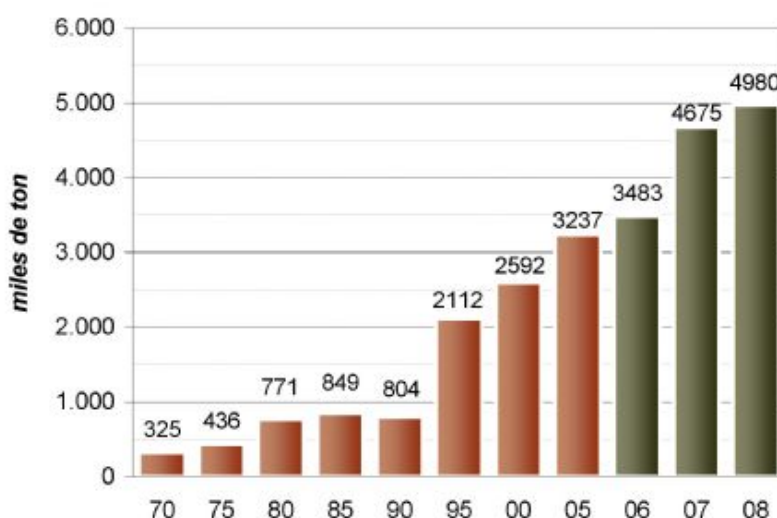
¹¹⁹ http://www.chilepaisforestal.cl/jovenes/indu_foreshistoria.htm - Año 2010.



La industria forestal en Chile produce una amplia gama de productos de madera, principalmente derivados del pino y eucalipto. De esta forma, su columna vertebral está constituida por importantes empresas forestales, celulosas, de aserrío y tableros, las que debido a una fuerte inversión en capital y tecnología, han desarrollado capacidades para competir exitosamente en los mercados internacionales cada vez más exigentes.

Por otra parte, el rubro de la celulosa es la principal actividad económica del sector. Chile se encuentra posicionado en el mundo como un productor relevante de celulosa de fibra larga, con uno de los más bajos costos de producción, y ocupa el quinto puesto entre las naciones proveedoras debido especialmente a la celulosa blanqueada de fibra larga que utiliza como materia prima el pino radiata. Asimismo se produce celulosa de fibra corta que emplea eucaliptos¹²⁰.

Evolución de la Producción de Celulosa
(miles de ton.)



¹²⁰ CORMA – Corporación Chilena de la Madera - <http://www.corma.cl/>

7.2.2 Factores clave en el desarrollo forestal chileno

Al momento de identificar cuáles han sido los factores clave que permiten explicar el actual desarrollo del sector, se pueden distinguir factores externos e internos.

Dentro de los factores externos, la apertura económica hacia el exterior y la estabilidad macroeconómica fueron muy importantes. Sus principales consecuencias fueron:

- nivelar los precios internos con los del mercado internacional, obligando a una mayor competitividad sectorial
- la generación de una buena "imagen país" en el exterior, producto de la positiva evolución de sus variables macroeconómicas, buena evaluación de su sector público y de la seriedad de sus empresarios
- una demanda mundial creciente de productos forestales, en un contexto que la oferta mundial presentaba señales de estancamiento, lo que facilita un desarrollo sectorial estratégico en el momento oportuno.

Respecto a los factores internos, la situación chilena no es ajena a lo acontecido en Brasil y en nuestro país. En este sentido, es de destacar – en primer lugar - el rol trascendental que obtuvo el subsidio a la forestación establecido por el D.L. No. 701 del año 1974, al generar un sustantivo aumento en las tasas de forestación de especies exóticas y estimular la inversión industrial asociada.

En el campo del comercio internacional, José Antonio Prado, Director Ejecutivo de la Corporación Nacional Forestal (CONAF), destaca la capacidad empresarial desarrollada para cumplir exigentes normas de calidad y organizarse internamente en consorcios que les permitieron homogeneizar aspectos de calidad del producto y mejorar sus opciones de negociación en el complejo mercado externo.

Finalmente, destaca que la gran disponibilidad de suelos forestales de bajo costo y desprovistos de vegetación existentes al momento de la aprobación del Decreto Ley No. 701, fue una ventaja que actualmente no lo es, lo que explica la incursión de empresas forestales en el exterior.

7.2.3 Política y Legislación Forestal

7.2.3.1 Estructura Tributaria Chilena

La estructura tributaria en este país comprende una amplia y extensa gama de tributos. En efecto, son tributos o forman parte de ellos, las tasas, las contribuciones, los impuestos y determinados derechos habilitantes.

A continuación se realizará una breve mención de los impuestos que afectan el sector forestal en Chile.

7.2.3.1.1 Ley de Renta

La Ley de la Renta, que grava la rentas obtenidas en función del capital o del trabajo, tiene una estructura dual de la cual emanan dos tipos de impuestos: Impuesto de Primera Categoría e Impuesto de Segunda Categoría.

Por su parte, el Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional gravan las rentas obtenidas por las personas.

Según esta Ley, en toda actividad existe una combinación de capital y trabajo. Cuando predomina el capital, la Ley de Renta establece un impuesto cedular de Primera Categoría con una tasa del 17%.

Una vez tributado, la utilidad puede ser distribuida al propietario final, por lo que dicha Ley muestra otra división estructural: un primer nivel con un impuesto corporativo (Primera Categoría) que grava la renta a nivel de quien primero la genere, y en un segundo nivel con impuestos personales (Global Complementario o Adicional) que gravan al propietario individual (socio o accionista) que se apropia de todo o parte de la utilidad que generó la empresa en el primer nivel.

En caso de predominar el trabajo, se establece un impuesto cedular de segunda categoría con tasas progresivas de hasta 45%, existiendo un tramo exento en su parte inferior. Esta renta proviene de una relación laboral o de una actividad desarrollada independientemente¹²¹.

Por otro lado, en ocasiones la Ley de la Renta grava con impuestos a determinados gastos. Se trata de desembolsos hechos por las empresas destinados a beneficiar a su propietario, estimando la Ley que a través de esos pagos hay un retiro encubierto. En consecuencia, dichos gastos se encuentran sujetos a un impuesto de control: en el caso de las sociedades anónimas, éstas deben pagar un impuesto único con una tasa del 35%, mientras que en el caso de las sociedades de personas, el propietario individual beneficiario de este gasto debe tributarlo en su Global Complementario o Adicional.

En relación al sector forestal, los contribuyentes que obtienen rentas por la explotación de bosques tributan conforme a las reglas generales de la Ley de la Renta. En efecto, tributarán sobre base presunta, con la salvedad que respecto de los productos del bosque, esos contribuyentes deben considerar, para mantener la presunción, un límite de ventas netas acumuladas en período móvil de tres años ascendente a 24.000 Unidades Tributarias Mensuales (aproximadamente USD 1,8 millones).

Superado ese límite, estos contribuyentes deben tributar sobre base efectiva con contabilidad completa a contar del 1° de enero del año siguiente a aquél en que se produjo el exceso. Esto aplica para todos los contribuyentes que exploten bosques, estén o no acogidos al D.L. No. 701¹²².

¹²¹ <http://www.gntconsultoria.cl>

¹²² <http://home.sii.cl/> - Servicios de Impuestos Internos.

7.2.3.1.2 Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El IVA es un impuesto indirecto de tasa única de 18% que grava el valor agregado obtenido en la enajenación de bienes y servicios. Es un impuesto de etapas múltiples que opera con un sistema de crédito – débito fiscal aplicable sobre el mayor valor obtenido por el contribuyente en la enajenación de sus activos dentro de un período determinado.

Específicamente, dicho sistema consiste en deducir de las ventas efectuadas en el periodo (un mes) las adquisiciones de materias primas, productos elaborados y otras realizadas en el mismo periodo.

El impuesto por las ventas del periodo constituye el débito, el cual se imputa al crédito fiscal captado por la empresa más lo pagado por sus adquisiciones. Por lo tanto, la tasa del impuesto se aplica exclusivamente sobre aquellos componentes del precio de ventas que aun no han tributado.

El gravamen general contempla limitadas exenciones, principalmente en el área de los servicios personales, lo cual además se encuentra complementado con tasas especiales aplicadas sobre ciertos consumos¹²³.

7.2.3.2 Marco Legal en Chile

A pesar de su creciente desarrollo sectorial, Chile no posee una política forestal integral, coherente y lógicamente construida. Esto se debe a que los distintos gobiernos han formulado sus objetivos y programado acciones en respuesta a problemas o necesidades contingentes.

De esta forma, el ejercicio del Plan de Acción Forestal para Chile desarrollado en el año 1992 constituyó un gran esfuerzo sectorial que determinó un buen diagnóstico de la realidad y perspectivas de dicho sector, sentando las bases para una necesaria política forestal consensuada entre los distintos actores.

Por su parte, las disposiciones que concentran los aspectos más importantes de la actividad forestal son: la Ley de Bosques del 30/06/1931, el D.L. No. 701 del 16/10/1974 y la Ley No. 19.561 del 9/04/1998 que modifica al citado D.L. No. 701.

7.2.3.2.1 Ley de Bosques

El primer cuerpo legal en Chile que puede considerarse como un instrumento de una política de incentivo para el desarrollo forestal fue la Ley de Bosques promulgada por el Decreto Supremo No. 4.363 del año 1931.

¹²³ <http://www.gntconsultoria.cl>

A través del artículo 1 de dicha Ley, surge la definición de suelos de aptitud preferentemente forestal: *“Todos aquellos que técnicamente no sean arables, estén cubiertos o no de vegetación, excluyéndose los que sin sufrir degradación puedan ser utilizados en agricultura, fruticultura o ganadería intensiva”*.

Asimismo, se eximió de impuestos territoriales a los propietarios de plantaciones en terrenos de aptitud preferentemente forestal así como también se estableció la prohibición de cortar la vegetación que protege las cabeceras de las cuencas, la corta y destrucción de árboles cercanos a cursos de agua, en áreas sin irrigación y la corta de árboles y arbustos nativos creciendo en pendientes de más de 45°¹²⁴.

Por otro lado, se concede a los particulares que planten bosques en terrenos forestales y que se sometan a los reglamentos respectivos, un premio por ha de terreno embosquecido. Este premio se pagará por una sola vez y tendrán derecho a él únicamente por las plantaciones que se hayan ejecutado luego de la fecha del Decreto Ley No. 656 del 17/10/1925 y cuenten con más de tres años de edad¹²⁵.

7.2.3.2.2 Decreto Ley No. 701 del 16/10/1974

En el año 1974 producto de la necesidad de acelerar el crecimiento del sector forestal, se dicta el Decreto Ley No. 701 de Fomento Forestal, con la doble intención de preservar los bosques existentes e incorporar nuevos terrenos al proceso de forestación. Durante sus 20 años de vigencia subsidió la plantación de aproximadamente 800 mil ha.

El mismo establece una nueva obligación para el propietario forestal que consiste en presentar a la Comisión Nacional Forestal (CONAF) planes de manejo para cualquier acción que signifique la corta de bosques.

Cabe señalar que, la aprobación y el control de los planes de manejo, las actividades forestales allí detalladas, el cumplimiento de la legislación actual forestal y la aplicación de sanciones y multas le corresponde a la CONAF¹²⁶.

Asimismo, el mencionado Decreto Ley, estableció bajo la forma de un subsidio una bonificación a la forestación por un período de 10 años, caducando en el año 1994. Dicho subsidio operó bonificando el 75% de los costos de forestación (establecidos por la CONAF según la región, especie, densidad y tipo de planta) sobre forestaciones ya realizadas y con éxito comprobado, en suelos de aptitud preferentemente forestal desprovistos de vegetación.

Se mantiene la definición de terrenos de aptitud preferentemente forestal establecida en la Ley de Bosques del año 1931¹²⁷.

¹²⁴ Corporación Nacional Forestal (CONAF) – Año 2010- <http://www.conaf.cl/>

¹²⁵ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile - <http://www.leychile.cl/>

¹²⁶ Corporación Nacional Forestal (CONAF) – Año 2010- <http://www.conaf.cl/>

¹²⁷ Artículo 2 del Decreto Ley No. 701 del 16/10/1974.

La calificación de dichos terrenos será efectuada por la CONAF a solicitud del propietario, quien deberá presentar dicha solicitud acompañada de un estudio técnico del terreno, elaborado por un ingeniero forestal o ingeniero agrónomo conjuntamente con la indicación de la superficie sujeta a forestación.

Cabe destacar que, el impacto de la bonificación establecida en este Decreto, potenciado por las demás medidas macroeconómicas y políticas vigentes, fue crucial en el desarrollo de las plantaciones, especialmente de pino radiata, ya que atrajo a los inversionistas privados a este negocio el que previamente era percibido como de riesgo y dudosa rentabilidad.

Por otro lado, según lo establecido por el artículo 20 del mencionado Decreto, los terrenos declarados de aptitud preferentemente forestal, los bosques naturales y los bosques artificiales estarán exentos del Impuesto Territorial que grava los terrenos agrícolas.

Las utilidades derivadas de la explotación de los bosques naturales o artificiales sólo estarán afectas al impuesto del 35% establecido en el artículo 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

7.2.3.2.3 Ley No. 19.561 del 9/04/1998

La Ley No. 19.561 del 9/04/1998 modifica el D.L. No. 701 y tiene por objeto regular la actividad forestal en suelos de aptitud preferentemente forestal y en suelos degradados e incentivar la forestación, en especial por parte de los pequeños propietarios forestales.

De esta forma, se restablecen las bonificaciones a la forestación pero focalizadas hacia los pequeños propietarios forestales, quienes pudieron hacer un uso marginal del instrumento predecesor con categorías de costos acordes a su realidad.

Según el artículo 12 de la citada Ley, desde el 1/01/1996 y por un período de 15 años, el Estado bonificará por una sola vez por cada superficie, un porcentaje de los costos netos de las siguientes actividades:

- a) forestación en suelos frágiles, en ñadis (suelos derivados de cenizas volcánicas, de profundidad moderada a delgada) o en áreas en proceso de desertificación.
- b) forestación en suelos degradados y actividades de recuperación de los mismos o de estabilización de dunas.
- c) establecimiento de cortinas cortavientos en suelos de cualquier clase, que se encuentren degradados o con serio peligro de erosión por efecto de la acción eólica.
- d) forestación que efectúen los pequeños propietarios forestales en suelos de aptitud preferentemente forestal o en suelos degradados de cualquier clase, incluidas aquellas plantaciones con baja densidad para fines de uso silvopastoral.
- e) primera poda y raleo de la masa proveniente de las forestaciones realizadas por los pequeños propietarios forestales.
- f) forestación en suelos degradados con pendientes superiores al 100%.

Para las actividades detalladas en los literales a), b), c) y e), el porcentaje de bonificación será del 75% de los costos, beneficio que se pagará conjuntamente con las bonificaciones por recuperación de suelos degradados y por estabilización de dunas, cuando corresponda.

En relación a la actividad definida en el literal d), la bonificación será de un 90% respecto de las primeras 15 ha y de un 75% respecto de las restantes. Un 75% de dicha bonificación se pagará una vez verificado el prendimiento y el 15% restante a los 3 años de efectuada la plantación cuando se compruebe el establecimiento de ésta.

Asimismo, para la forestación señalada en el literal f), el porcentaje de bonificación sobre los costos netos será de 90%. La masa proveniente de la misma podrá ser objeto de explotación comercial sólo bajo la modalidad de cortas selectivas o de protección, según la especie.

Cabe señalar que, las bonificaciones percibidas o devengadas se considerarán como ingresos diferidos en el pasivo circulante y no constituirán renta para ningún efecto legal hasta el momento en que se efectúe la explotación o venta del bosque que originó la bonificación, oportunidad en la que se amortizará abonándola al costo de explotación, a medida y en la proporción en que ésta o la venta del bosque se realicen.

Por otro lado, tal como se establecía en el Decreto Ley No. 701, los terrenos calificados de aptitud preferentemente forestal que cuenten con plantaciones bonificadas, los bosques nativos y los terrenos cubiertos con bosques de protección, estarán exentos del Impuesto Territorial que grava los terrenos agrícolas. Esta exención, respecto de los bosques bonificados cesará dos años después de concluida la primera rotación.

Asimismo, en concordancia con lo dispuesto en el Decreto Ley No. 701 en relación al Impuesto a la Renta, las utilidades derivadas de la explotación de bosques naturales o artificiales obtenidas por personas naturales o jurídicas continúan estando gravadas a la tasa del 35%.

7.3 Cuadro comparativo del régimen fiscal del sector forestal en la región.

Presentamos a continuación un cuadro resumen comparativo sobre el tratamiento impositivo aplicable al sector forestal en los territorios antes analizados con relación a nuestro país.

Como se puede observar seguidamente, mientras en Uruguay existen ciertas exoneraciones en materia de imposición a la renta sobre los bosques cuya madera se encuentra destinada a la producción de chapas y aserrado, así como en materia de imposición al capital sobre las plantaciones de prioridad forestal y los terrenos afectados a dichas plantaciones, en Chile y Brasil el sector se encuentra completamente alcanzado por estas imposiciones.

En virtud de lo anterior, parecería razonable suponer que hoy en día nuestro país presenta una ventaja comparativa importante respecto a estos países de la región que fueron disminuyendo los beneficios fiscales como consecuencia del desarrollo alcanzado.

Tributos sobre la actividad forestal	Brasil	Chile	Uruguay
Tributación a las rentas	-IRPJ. Tasa entre 15 y 25% (según monto de ingresos) -CSLL. Tasa: 9%	-Impuesto sobre sociedades. Tasa: 35%	-IRAE: Tasa 25% (aplicable solo en cierta ocasiones) ¹²⁸ -IRPF e IRNR por pago de dividendos: 7%
Tributación al capital	- ITR. Tasa entre R\$ 0.03 a R\$ 20 sobre el valor de la tierra	-Impuesto sobre bienes inmuebles. Tributo: 0,4 sobre valor inmueble urbano	-IP: Tasa: 1,5% (aplicable solo en cierta ocasiones) ¹²⁹
Tributación al gasto	-COFINS. Tasa: 3% bajo el criterio de renta presunta y 7.6% bajo el criterio de renta real. -ISS (municipal). Tasa: máxima de 5% (según monto de ingresos).	-IVA. Tasa: 18%, excepto para los arrendamientos de inmuebles, entre otros servicios, que se encuentran exonerados del impuesto.	-IVA: Régimen de IVA en suspenso para la circulación de productos agropecuarios en estado natural, según vimos en Capítulos anteriores.
Régimen de incentivos fiscales	No existe. Sin embargo algunos municipios, a efectos de ganar inversiones, otorgan exoneraciones particulares del IRPJ, rebajando la tasa hasta el 9%.	Escasos. Los beneficios que permaneces son para los pequeños productores forestales según lo dispuesto por el D.L 701.	Existe. - Ley Forestal No. 15.939. - Ley de Promoción de inversiones.

¹²⁸ Tal como vimos en capítulos anteriores, las rentas derivadas de la explotación de bosques que cumplen con los requisitos de madera de calidad se encontrarán exoneradas de este impuesto.

¹²⁹ Las plantaciones de prioridad forestal así como los terrenos afectados a dichas plantaciones se encuentran exonerados del pago de este impuesto.

Capítulo 8: Conclusiones

La actividad forestal ha sido incentivada históricamente a través de la concesión de diferentes beneficios fiscales y no fiscales, entre otros: exoneraciones en materia de imposición a la renta, imposición al patrimonio, subsidios.

No obstante, estos beneficios han ido disminuyendo en forma paulatina. En este sentido, se destaca la eliminación a partir del 1/01/2007 del subsidio creado por la Ley No. 16.002.

Asimismo, la Ley No. 18.083 de Reforma Tributaria estableció una serie de modificaciones a la tributación del sector tendientes a reducir parte de los beneficios de los cuales gozaban.

Como vimos, de acuerdo al régimen tributario vigente previo a LRT, los principales tributos que afectaban la explotación forestal eran, básicamente, el IRA, el adicional INIA, el IP, el IVA y el ITP.

Ahora bien, como se comentó en el Capítulo 2, para la actividad de explotación de bosques naturales o artificiales declarados protectores, o de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, el régimen de promoción forestal y demás disposiciones vigentes preveía importantes beneficios fiscales entre los que, a modo de síntesis, destacamos:

A los efectos del IRA e IRIC:

- La exoneración de IRA (o IRIC para el caso de agroindustrias) de las rentas provenientes de la explotación de los referidos bosques.
- La posibilidad de computar como gastos del ejercicio a los de implantación, aún cuando correspondieran a bosques cuyas rentas se encontraban exoneradas del impuesto
- Las rentas provenientes de la venta de inmuebles rurales estaba exonerada de IRA e IRIC.

A los efectos del IP:

- Los referidos bosques así como los terrenos ocupados o afectados a los mismos eran considerados como no computables a los efectos de la determinación del monto imponible de este impuesto.
- El patrimonio afectado a las explotaciones agropecuarias se encontraba exonerado.
- Se considerarían activos exentos del IP los bienes inmuebles destinados a la explotación agropecuaria con exclusión de sus mejoras.

En virtud de lo anterior, era dable esperar que previo a la LRT la explotación de bosques con las características antes citadas, no se vieran afectadas por cargos significativos por imposición a la renta ni al patrimonio, en tanto, la mayor parte de las rentas obtenidas estarían exoneradas de IRA y la mayor parte del patrimonio afectado a la actividad (bosques, tierras y otros activos) estarían exonerados del IP.

Por su parte, dado que en materia de IVA era de aplicación el régimen de IVA en suspenso, no era dable esperar costos fiscales significativos por este impuesto.

En consecuencia, los principales costos fiscales a nivel de tributos nacionales recaudados por la DGI aplicables al sector forestal alcanzado por los beneficios del régimen de promoción analizado, estarían en la generalidad de los casos dados por el ITP (aplicable sobre la transferencia de inmuebles), el adicional INIA y las retenciones de IRIC correspondientes a los dividendos pagados o acreditados a sujetos del exterior.

Eventualmente, podrían surgir costos por IRA asociados a actividades forestales fuera del régimen de promoción, o accesorias a las mismas y costos por IP asociados, básicamente a patrimonios no afectados a explotaciones agropecuarias.

Por otro lado, la LRT sustituye el IRA y el IRIC por el IRAE, reduciendo la tasa del 30% vigente anteriormente para los dos primeros impuestos a la tasa del 25%.

La citada LRT crea el IRPF y el IRNR, que grava entre otros, a la tasa del 7% los dividendos pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE a personas físicas residentes y sujetos no residentes respectivamente, originados en rentas alcanzadas por IRAE.

En lo que refiere a la imposición aplicable al sector forestal, la LRT introduce importantes restricciones a los beneficios antes señalados. En este sentido deben destacarse las siguientes modificaciones:

A los efectos de la Imposición a la Renta:

Se mantiene la exoneración de las rentas derivadas de la explotación de bosques declarados protectores (naturales o artificiales), de bosques naturales de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal, en tanto correspondan a bosques implantados antes del 1/07/2007.

Sin embargo, respecto a los bosques de rendimiento que se implanten con posterioridad al 1/07/2007, la exoneración de IRAE se mantendrá con la condición de ser incluidos en los proyectos de "madera de calidad" dispuestos por el MGAP.

De este modo, con los cambios introducidos por la LRT se genera un costo fiscal por IRAE, entre otros para este sector, sobre las rentas provenientes de la explotación de bosques implantados a partir del 1/7/07 destinados a la producción de madera que no se considere de calidad.

Por otra parte, la compraventa de inmuebles rurales comienza a estar gravada por el IRAE, lo cual representa un costo tributario adicional en la actividad forestal concebida en forma amplia.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que al quedar gravadas las rentas por explotación de bosques bajo las citadas condiciones así como la venta de inmuebles, los dividendos

originados en dichas actividades gravadas, pasarían a estar gravados por IRPF o IRNR en el caso de que sean pagados a personas físicas residentes o sujetos no residentes.

Por otro lado, el alcance del concepto “explotación de bosques” también permanece incambiado.

Cabe agregar que, tal como lo mencionamos en los puntos 3.8 y 4.6 del presente trabajo, se otorgan además nuevos beneficios tributarios a todas aquellas empresas del sector agropecuario, entre otros, cuyos proyectos de inversión o actividad en que desarrollen su giro sean declarados promovidos por el PE de acuerdo a lo previsto por la Ley No. 16.906 y sus Decretos Reglamentarios.

A los efectos de la Imposición al Patrimonio:

En lo que respecta al IP, los bosques naturales o artificiales declarados protectores o de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos se mantienen exonerados aunque no cumplan con la definición de “madera de calidad” requerida para estar exonerados del IRAE.

No obstante, una modificación importante de la LRT fue que a partir de los ejercicios iniciados con posterioridad al 1/07/2007 las explotaciones agropecuarias que tengan representado su patrimonio con títulos al portador o sean entidades no residentes (salvo cuando se trate de personas físicas) pasarán a tener su patrimonio gravado por el IP. Asimismo, los bienes inmuebles que en el régimen anterior estaban exonerados de este impuesto, también pasarán a estar gravados.

Por lo tanto, este último cambio implica un costo tributario adicional para el sector forestal en su conjunto que pasaría a tener parte de su patrimonio gravado por el IP.

En particular, los terrenos aún no forestados pasaron a encontrarse gravados a partir de la LRT siendo que previo a la reforma se encontraban exonerados por estar afectados a una explotación agropecuaria.

En suma:

A partir de la LRT se generarían costos fiscales adicionales para el sector forestal, principalmente originados por los siguientes conceptos:

- IRAE sobre las rentas derivadas de la explotación de determinados bosques implantados a partir del 1/07/2007 que no cumplan con los requisitos de madera de calidad.
- IRPF o IRNR sobre dividendos pagados o acreditados a personas físicas residentes en el primer caso, o a personas físicas o jurídicas del exterior en el segundo caso.
- IP sobre el patrimonio de la explotación forestal (excepto bosques y terrenos que cumplan con las condiciones citadas anteriormente) siempre y cuando su titular no sea una persona física

Cabe aclarar que, la descripción realizada hasta ahora sobre los cambios introducidos por la LRT constituye meramente una apreciación acerca de los mismos y no una opinión en relación a las disposiciones que contienen.

En lo que refiere a las opiniones de los entrevistados, existe un consenso casi general acerca de que el sector forestal es un sector maduro, con operadores de gran tamaño y preparado para continuar su desarrollo en forma independiente.

En definitiva, están de acuerdo con la eliminación de los beneficios comentados anteriormente resultando lógico que las empresas comiencen a acogerse al régimen general.

No obstante, si bien el Cr. Diego Wollheim, expresa estar de acuerdo con la eliminación total de los subsidios, manifiesta que los beneficios fiscales otorgados al sector forestal han sido suprimidos de manera apresurada.

A la luz de los cambios comentados, la determinación de la base imponible de los citados impuestos comienza a ser una cuestión relevante para aquellas actividades que pasan a estar gravadas. Sin embargo, conforme a lo expuesto en el Capítulo 5, la derogación de los citados beneficios no se vio acompañada de una adecuación de los tributos que contemple las características particulares de la actividad forestal.

Por tanto, a nuestro juicio sería recomendable una adecuación de la normativa tributaria vigente a los efectos de arrojar luz y certeza para los contribuyentes sobre los aspectos que, como vimos, pueden ser discutibles o no se ajustan a las características de un procesos productivo especial y de largo plazo como es el forestal.

En este sentido, tal como lo desarrollamos en el Capítulo 5, algunos de los aspectos que merecen especial atención son los siguientes:

- extensión del período de prescripción de las pérdidas fiscales para empresas del sector
- establecer vía Ley la obligatoriedad u opción de deducir los gastos de implantación en el ejercicio en que se incurren
- reglamentar aquellas actividades / costos comprendidos en el concepto de gastos de implantación
- definición del alcance del término “rentas derivadas de la explotación de bosques” a los efectos del cómputo de la exoneración de IRAE
- definición del alcance de los términos “valores o extensiones” a los efectos del no cómputo de los mismos en la determinación del monto imponible del IP
- regulación del tratamiento fiscal aplicable a los Certificados de Carbono

Finalmente, del análisis realizado sobre otros países de la región, concluimos que al igual que en Uruguay se han otorgado importantes beneficios a la forestación que jugaron un papel fundamental en el desarrollo del sector. Sin embargo, cuando se logró alcanzar un sector maduro con el transcurso de los años, estos incentivos desaparecieron como ocurrió en Brasil, o se restringieron fuertemente como en el caso de Chile y Uruguay.

Asimismo, mientras en Uruguay existen ciertas exoneraciones en materia de imposición a la renta y patrimonio según lo expuesto anteriormente, en Chile y Brasil el sector se encuentra completamente alcanzado por estas imposiciones.

En virtud de lo anterior, parecería razonable suponer que hoy en día nuestro país presenta una ventaja comparativa importante respecto a estos países de la región que fueron disminuyendo los beneficios fiscales como consecuencia del desarrollo alcanzado.

ANEXOS

Anexo 1.

ZONAS DE PRIORIDAD FORESTAL EN NUESTRO PAIS.

A continuación se incluye un mapa donde constan las zonas de “prioridad forestal” en nuestro país¹³⁰:



¹³⁰ Informe Sector Forestal – Octubre 2010. Uruguay XXI – Promoción de Inversiones y Exportaciones www.uruguayxxi.gub.uy

Anexo 2.

BONOS DE CARBONO – ARCHIVO EXTRAIDO DEL DIARIO EL PAIS, SECCIÓN GENTE Y NEGOCIOS, NOVIEMBRE 2010.

Bonos de Carbono son bienvenidos en Uruguay

La operación local de la forestal UPM (ex Botnia) avanza en el proceso de verificación internacional, a través de Aenor conjuntamente con UNIT, para acceder a la brevedad al mercado regulado de los créditos de carbono (Bonos de Carbono), donde actualmente se abona 15 euros la tonelada.

A nivel local, UPM y Cementos Artigas son pioneros en la validación internacional de proyectos, que abre el proceso que culmina con el ingreso al mercado de los denominados Bonos de Carbono, indicaron las fuentes consultadas por G&N. De acuerdo con la información disponible en el ámbito de Naciones Unidas, el proyecto validado por UPM en Fray Bentos significa por año un ahorro de 39.000 toneladas equivalentes de carbono y 9.700 toneladas para el caso de Cementos Artigas. Según se supo, el parque eólico Caracoles de UTE, junto a otras empresas locales, también están evaluando la posibilidad de recorrer este estricto proceso, que culmina con la verificación para el acceso al mercado internacional regulado (Protocolo de Kyoto).

En un esfuerzo por reducir las emisiones que provocan el cambio climático, como el calentamiento global o el efecto invernadero, los principales países industrializados -a excepción de Estados Unidos- suscribieron en 1997 el Protocolo de Kyoto que establece metas cuantificadas de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) en 2012. Para el cumplimiento de estas metas se están financiando proyectos de captura o abatimiento de estos gases en países en vías de desarrollo, acreditando las reducciones y considerándolas como si hubiesen sido hechas en su territorio.

El sistema ofrece incentivos económicos para que empresas privadas consigan regular la emisión generada por sus procesos productivos, considerando el derecho a emitir CO₂ como un bien canjeable y con un precio establecido en el mercado. La transacción de los bonos de carbono -un bono de carbono representa el derecho a emitir una tonelada de dióxido de carbono-, permite mitigar la generación de gases de efecto invernadero, beneficiando a las empresas que no emiten o disminuyen la emisión y haciendo pagar a las que emiten más de lo permitido.

Anexo 3.

NÓMINA DE MAQUINARIA AGRÍCOLA EXONERADA DEL IVA SEGÚN RESOLUCIÓN DE LA D.G.I. No. 305/979 DE 30.11.979 Y COMPLEMENTARIAS

(Actualizada al 01 de Julio de 2007)

- Acondicionadores de heno
- Adaptadores para cabezales de cosechadoras utilizados en máquinas picadoras de forrajes (Res.DGI No. 65/002 del 5/02/2002)
- Alimentadores para terneros (Res.DGI No. 1/996 del 2/01/1996)
- Alzas, medias alzas, cuadros, medios cuadros, techos, entretapas, rejillas excluidoras, cámaras de cría, piqueras, y pisos o fondos, para el ensamble de colmenas (Res. DGI No. 366/009 del 16/03/009)
- Anclajes de tornillar para espalderas en viñedos (Res. DGI No. 652/001 del 20/12/2001)
- Aplicador de herbicidas por rozamiento (Res. DGI No. 364/007 del 12/04/2007)
- Aplicadores de microchips en forma de bolo intrarruminal (Res. DGI No. 1.046/005 del 6/12/2005)
- Aplicadores para dispositivos intravaginales reguladores del celo (Res. DGI No. 49/997 del 19/03/1997)
- Aporcadores, todos los tipos
- Arados:
 - . de rejas
 - . de discos
 - . de cincel
 - . subsoladores
 - . rotativos o rotovadores
 - . de mesa de todo tipo o barras con rejas
 - . de mancera
 - . descalzadores de todo tipo
 - . descalzadores de control remoto
- Arrancadoras de papas, remolachas, etc.
- Atomizadores, fumigadoras y rociadoras de todo tipo
- Aviones monoplazas para aeroaplicación de agroquímicos y fertilizantes que tengan las siguientes características: baja autonomía de vuelo y, poseer tanque de agroquímicos, barras y boquillas incorporados a su fuselaje. Sustituyen por Res. DGI No. 70/000 del 15/03/2000, a los bienes denominados:
 - . Avión marca PIPPER PAWNEE 235, monoplaza, con tanque de combustible de baja capacidad y con lugar específico en su fuselaje para el tanque de producto agroquímico (Res. DGI No. 171/991 del 14/03/1991)
 - . Aviones marca PIPPER modelos PA 36-300 "BRAVE" y PA 36-375 "BRAVE" (Res. DGI No. 1091/993 del 10/09/1993)
 - . Aeronaves CESSNA AI 188B (CESSNA AG-TRUK) para tareas de fumigación (Res. DGI No. 223/994 del 16/06/1994)
 - . Avión Dromader M18, monoplaza, con tanque de aplicación incluido en el fuselaje (Res. DGI No. 245/996 del 26/07/1996)

- . Aviones "AIR TRACTOR AT 301" y "AIR TRACTOR AT 301-A" (Res. DGI No. 195/997 del 27/06/1997)
- . Avión "EMBRAER, EMB-201A" (Res. DGI No. 288/997 del 20/08/1997)
- . Aviones "AIR TRACTOR AT 402 A y AT 502 B" (Res. DGI No. 381/999 del 2/11/1999).

- Bañaderos de cualquier tipo para uso pecuario (Res. DGI No. 506/985 del 21/10/1985)
- Barras plantadoras tubulares (Res. DGI No. 122/996 del 9/05/1996)
- Barras de corte para cosechadoras (Res. DGI No. 71/005 del 4/02/2005)
- Bebederos automáticos para animales a excepción de caninos y felinos (Res. DGI No. 277/994 del 3/08/1994)
- Biostatos (termos para inseminación)
- Bretes para trabajo de ganado, de madera, metal u otros materiales
- Cabezales para cosechadoras (Res. DGI No. 221/989 del 27/06/1989)
- Calibres forestales computarizados, para medir diámetros de árboles y realizar inventarios forestales (Res. DGI No. 64/997 del 3/04/1997)
- Cargadores de garfio para caña de azúcar
- Carros tolva para carga y transporte de fertilizantes sólidos a granel (Res. DGI No. 339/998 del 4/09/1998).
- Carros tolva para cosechas
- Castradores (Res. DGI No. 61/996 del 11/03/1996)
- Cintos cargadores de cadera (Res. DGI No. 122/996 del 9/05/1996)
- Clasificadoras:
 - . de huevos
 - . de frutas
- Clavapalos para viña (Res. DGI No. 294/994 del 17/08/1994)
- Comederos automáticos para aves
- Comederos automáticos para cerdos (Res. DGI No. 26/994 del 17/01/1994)
- Comederos automáticos para ganado (Res. DGI No. 424/994 del 7/11/1994)
- Compás electrónico de conexión satelital, con software específico para silvicultura (Res. DGI No. 64/997 del 3/04/1997)
- Conversores de fase (Res. DGI No. 149/997 del 2/06/1997)
- Cortadora de papa para semilla (Res. DGI No. 72/993 del 11/02/1993)
- Cortadoras rotativas o chirqueras
- Cosechadoras (Res. DGI No. 293/001 del 30/05/2001)
- Cultivadoras de todo tipo, o tillers, o tipo planet, etc.
- Depicadoras (Res. DGI No. 116/993 del 16/02/1993)
- Descornadores (Res. DGI No. 61/996 del 11/03/1996)
- Descremadoras con capacidad máxima de hasta 500 litros de leche por hora
- Desensiladora con enganche de tres puntos a acoplar a tractor (Res. DGI No. 316/988 del 22/08/1988)
- Desgranadoras de maíz
- Desnatadoras con capacidad máxima de hasta 500 litros de leche por hora
- Detector de mastitis subclínica (Res. DGI No. 171/006 del 16/02/2006)
- Distribuidoras de fertilizantes
- Distribuidoras de forraje (Res. DGI No. 187/987 del 12/06/1987)

- Dosificadores automáticos de medicamentos en bebederos (Res. DGI No. 203/189 del 1/06/1989)
- Electrificadores para cercas eléctricas (Res. DGI No. 277/994 del 3/08/1994)
- Elevadores para heno y paja
- Empaquetadoras de fardos de forraje redondos (Res. DGI No. 73/993 del 11/02/1993)
- Encubadoras portátiles para abejas, desoperculadoras, bateas para desopercular, centrífuga de opérculos, extractores de miel, bombas para trasiego de miel y parafinador de cajones (Res. DGI No. 1289/008 del 28/08/2008)
- Enfardadoras
- Ensiladoras
- Equipo acondicionador de tabaco (Res. DGI No. 375/980 del 24/11/980)
- Equipos completos de cercas eléctricas compuestos de 1) un electrificador, 2) piques o pinchos para sostén de la cerca, 3) aisladores de arranque y/o de piques, 4) conductores: sólo el alambre galvanizado y hasta cuatro carreteles de 250 a 500 mts. de capacidad con cable de acero o piolín eléctrico (Res. DGI No. 277/994 del 3/08/1994)
- Equipos completos de generación de energía renovable compuestos de: Torre, Molino Aerogenerador, Caja de Comandos, Control de Carga e Inversor de Corriente (Res. DGI. No. 67/002 del 8/02/2002)
- Equipos completos de riego (Ver además: Decreto No. 127/990 del 23/02/1990, artículo 6; Decreto No. 202/990 del 3/05/1990; Decreto No. 488/990 del 26/10/1990 y Decreto No. 512/990 del 8/11/1990)
- Equipos completos (no las partes que los componen), para: (Res. DGI No. 110/989 del 21/04/1989):

A) Recolección de semen, envasados e identificación de semen y/o embriones congelados, examen y conservación de semen y/o embriones congelados, la aplicación de semen y/o embriones congelados.

Elementos que componen cada uno de los equipos completos, según el caso: (agregado por Res. DGI No. 121/000 del 14/04/2000)

1) Equipos para recolección y envasado de semen:

- . Vagina artificial o electroeyaculador
- . Pajuelas
- . Equipo de carga de pajuelas (carga, sella e imprime datos)
- . Guantes descartables largos (opcionales)

2) Equipos para examen y conservación de semen:

- . Equipo congelador
- . Bióstato

3) Equipos para recolección y envasado de embriones:

- . Balón catéter y sonda de colección de embriones
- . Pajuelas para embriones
- . Equipo de carga de pajuelas

4) Equipos para examen y conservación de embriones:

- . Equipo congelador

. Bióstato

5) Equipos para aplicación de semen (semen en pastilla):

- . Cánulas o pipetas
- . Tubos de dilución
- . Jeringas descartables
- . Peritas plásticas o de goma
- . Guantes descartables largos (opcionales)
- . Vaginoscopio (sólo en caso de tratarse de lanares)

6) Equipos para aplicación de semen (semen en pajuelas):

- . Pistoletas de inseminación o inyector de pajuelas
- . Vainas protectoras
- . Termo de descongelado (opcional)
- . Guantes descartables (opcional)
- . Vaginoscopio (sólo en caso de tratarse de lanares)

7) Equipos para aplicación de embriones:

- . Pistoletas para transferencia de embriones o implantadores
- . Vainas protectoras
- . Termo de descongelado (opcional)
- . Guantes descartables largos (opcionales)".

B) Y los siguientes instrumentos: (Res. DGI No. 110/989 del 21/04/1989)

- . Vaginas artificiales,
 - . Electroeyaculadores,
 - . Pistoletas para inseminación,
 - . Pistoletas para transferencia de embriones
-
- Equipos congeladores de semen y/o embriones (Res. DGI No. 348/997 del 23/09/1997)
 - Equipos de control y/o monitoreo de laboreo de suelo, siembra, cosecha, fertilización o pulverización (Res. DGI No. 487/998 del 1/12/1998)
 - Equipos de limpieza de granos (Res. DGI No. 532/985 del 20/11/1985)
 - Equipos de medición de aceite de granos de oleaginosos mediante resonancia magnética, que constan de Minispec MQ-10 Mhz, analizador RMN con la Unidad de Control mq-CU10, con imán mq-MU10,sonda y accesorios mq-PA102,con sistema de adquisición y procesamiento de datos (Res. DGI No. 92/003 del 13/02/2003)
 - Equipos de poda (Res. DGI No. 67/987 del 23/03/1987)
 - Equipos elevadores - transportadores de granos y semillas a granel (Res. DGI No. 190/994 del 1/06/1994)
 - Equipos enfriadores de leche:
 - . en cortina con capacidad de hasta 1.000 litros hora
 - . con sistema de tanque frío a granel con capacidad de hasta 6.000 litros
 - Estercoleras (Res. DGI No. 4/989 del 19/01/1989)
 - Fertilizadoras de todos los tipos
 - Forwarder (Res. DGI No. 1092/993 del 10/09/1993)

- Grapo hidráulico para arrastre de troncos para montar en tres puntos del tractor (Res. DGI No. 363/007 del 12/04/2007)
- Grúa forestal (brazo hidráulico con grapo para troncos) (Res. DGI No. 1092/993 del 10/09/1993)
- Grúas forestales (vehículos autopropulsados, cuyo brazo hidráulico sea parte de la estructura de la máquina) (Res. DGI No. 444/994 del 14/11/1994)
- Guadañadoras de todos los tipos
- Hileradoras automotrices o de arrastre
- Hipsómetros forestales (Res. DGI No. 64/997 del 3/04/1997)
- Incubadoras y criadoras
- Injertadoras manuales (Res. DGI No. 232/996 del 17/07/1996)
- Inmovilizadores bovinos y ovinos accionados por corriente eléctrica (Res. DGI No. 1198/993 del 17/12/1993)
- Invernáculos (estructura de sostén con o sin cubierta) sustituye por Res. DGI No. 21/000 del 8/02/2000 a los:
 - "Invernáculos completos (estructura de sostén y cubierta) no las partes por separado (Res. DGI No. 464/997 del 21/11/1997)"
- Kits de orugas para cosechadoras de granos (Res. DGI No. 281/996 del 23/08/1996)
- Máquinas:
 - . esquiladoras
 - . de alambrar
 - . curadoras de semillas, para trabajar en húmedo o en seco
 - . para matar hormigas (espolvoreadoras)
- Máquinas extendedoras de cubiertas plásticas para sistema de túnel y mulch (Res. DGI No. 259/000 del 16/08/2000)
- Marcadores acoplables a máquinas agrícolas (Res. DGI No. 270/998 del 6/07/1998)
- Mechas para hacer pozos para tractor (pocera)
- Medidores de compactación de suelos (Res. DGI No. 271/998 del 6/07/1998)
- Medidores de disponibilidad de materia seca en las pasturas (Res. DGI No. 244/995 del 18/08/1995)
- Medidores de leche para ordeñadoras de circuito cerrado (Res. DGI No. 491/991 del 18/10/1991)
- Mezcladoras - alimentadoras de ganado vacuno (Res. DGI No. 124/995 del 14/06/1995)
- Módulos para cría de conejos, con nidos, bebederos automáticos y comederos (Res. DGI No. 62/996 del 11/03/1996)
- Motocultivador agrícola (Res. DGI No. 349/987 del 16/11/1987)
- Motosierras con sierras de cadena (Res. DGI No. 444/994 del 14/11/1994)
- Nidales para aves reproductoras de corral (Res. DGI No. 387/001 del 10/07/2001)
- Ordeñadoras
- Pala de arrastre hidráulica (Res. DGI No. 271/987 del 26/08/1987)
- Picadoras de forraje
- Pistolas - jeringas automáticas para vacunación y dosificación de ganado (Res. DGI No. 669/004 del 8/12/2004)
- Plantadoras
- Plantadoras de todo tipo de hortalizas
- Prensas para embalaje de lana cuya potencia de prensado no supere las 13 toneladas de presión (Res. DGI No. 313/996 del 26/09/1996)

- Pulsadores electrónicos (Res. DGI No. 102/995 del 22/05/1995)
- Pulverizadoras
- Pulverizadoras:
 - . de alta presión
 - . neumáticas
 - . de mochila
- Rampas protectoras para la aplicación de pesticidas (Res. DGI No. 652/001 del 20/12/2001)
- Rastras:
 - . de dientes
 - . de discos tandem
 - . de discos offset o excéntricas
- Rastras niveladoras de tres o más láminas fijas (Res. DGI No. 1087/993 del 8/09/1993)
- Rastrillos, todos los tipos (No operables manualmente)
- Rastrojeros o arados rastras
- Recolectores para cosechadoras
- Redes eléctricas para ovejas (Res. DGI No. 447/997 del 17/10/1997)
- Remolques autocargantes transportadores de bins (Res. DGI No. 259/000 del 16/08/2000)
- Remolques transportadores de fardos redondos de hasta 800 kgs. (Res. DGI No. 101/995 del 22/05/1995)
- Rodillos desmalezadores (Res. DGI No. 103/996 del 26/04/1996)
- Rodillos desterronadores
- Sacapezoneras (Res. DGI No. 102/995 del 22/05/1995)
- Secadores de granos (Res. DGI No. 532/985 del 20/11/1985)
- Segadoras
- Selladoras automáticas de pezones acoplables a ordeñadoras (Res. DGI No. 189/999 del 16/06/1999).
- Sembradoras de todos los tipos
- Silos fijos y portátiles
- Skidders (Res. DGI No. 1092/993 del 10/09/1993)
- Taipera (Res. DGI No. 242/985 del 17/04/1985)
- Taladros hidráulicos para colocación de anclajes tornillados de acople al control remoto del tractor (Res. DGI No. 652/001 del 20/12/2001)
- Tanques australianos:
 - compuestos de chapa metálica o fibrocemento y base de hormigón
- Tanques enfriadores de leche a granel de hasta 10.000 lts. de capacidad (Res. DGI 293/996 del 3/09/1996)
- Tijera de esquilar (Res. DGI del 24/09/1986) en exp. No. 86/05/005/03/0/007992.
- Tolvas autopropulsadas para cosechas (Res. DGI No. 165/999 del 7/06/1999)
- Tractores aptos para labores agrícolas
- Trailers forestales con o sin grúa (Res. DGI No. 2/996 del 2/01/1996)
- Trilladoras
- Trituradora de rastrojos (Res. DGI No. 317/988 del 22/08/1988)
- Vagones forrajeros (Res. DGI No. 402/989 del 24/10/1989)

Anexo 4.

INSUMOS AGROPECUARIOS – ARTICULO 39 DEL DECRETO No.220/998 DEL 12/08/1998.

(Actualizada al 01 de Julio de 2007)

Artículo 39º.- Insumos agropecuarios.- *Quedan incluidos en la exoneración del literal G), numeral 1), artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado 1996, los siguientes bienes:*

- 1. Fertilizantes registrados de acuerdo al artículo 18 de Ley Nº 13.663 de 14 de junio de 1968.*
- 2. Bolsas, capas, comederos, cabezadas, cortinas para aviarios, cobertizos para ovinos, silos, y fardos, de arpillera de yute y de arpillera sintética.*
- 3. Hilos de papel para atar vellones, hilos multifilamentos y film tubular retorcido de uno o más cabos para el cosido de bolsas y enfardados de forrajes y otros productos del agro.*
- 4. Mallas de polipropileno para envoltura de fardos, en su ancho actual de 2,10 mts.*
- 5. Tejido Raschel, utilizado para la protección de cultivos, en los siguientes porcentajes de sombra: 35%, 50%, 65%, 80% y 90%, en los anchos comprendidos entre dos y ocho metros y, los broches de sujeción de los referidos tejidos.*
- 6. Tela antigranizo para la producción de cultivos.*
- 7. Bolsas plásticas para ensilaje acoplables a ensiladoras.*
- 8. Cubiertas plásticas excepto las transparentes, fabricadas a base de poliolefinas destinadas a la conservación de forrajes en cualquier modalidad. Para que se haga efectiva la exoneración del Impuesto, los mencionados bienes deberán lucir en lugar bien visible una leyenda que diga "uso exclusivo agropecuario".*
- 9. Películas de polietileno (film stretch) de color verde o blanco, con bloqueo al ultra violeta y/o efecto anti goteo, de 25 micras de espesor y 50 o 75cm de ancho con adhesivo en una de sus capas y destinadas a la conservación de forrajes. Para que se haga efectiva la exoneración además de las características detalladas, el envase en el que se comercializa el producto debe lucir impreso en el mismo, la leyenda "uso exclusivo agropecuario".*
- 10. Bolsas de papel para la protección de frutos en pie. Para que se haga*

efectiva la exoneración del Impuesto, los mencionados bienes deberán lucir en lugar bien visible una leyenda que diga "uso exclusivo agrícola".

11. Cajas y cajones para recolección, transporte y almacenaje de frutas y hortalizas.

Los mencionados bienes deben incluir su destino exclusivo y deben llevar impreso el nombre común del producto que contienen, además, el rótulo en lugar bien visible "uso exclusivo agropecuario".

12. Pisos plásticos enrejillados para cerdos.

13. Feromonas.

14. Semen proveniente de especies animales consideradas producción agropecuaria.

15. Óvulos sin fecundar y embriones provenientes de las especies animales comprendidas en el numeral anterior.

16. Cánulas o pipetas, vainas y pajuelas para inseminación artificial y/o transferencia de embriones. Caravanas de uso agropecuario para identificación animal.

17. Piques y postes.

18. Cepos y tubos para vacunos y lanares.

19. Alambres galvanizados, y plásticos cuya sección transversal sea un óvalo y sus dimensiones en cualquiera de sus ejes de simetría no sean inferiores a un milímetro con ocho décimos (1,8 mm), para uso agropecuario.

20. Los siguientes insumos de cercas eléctricas:

- a) Pinchos para sostén o piques aislados para alambrado eléctrico.*
- b) Aisladores plásticos.*
- c) Carreteles plásticos aislados.*
- d) Cintas eléctricas.*
- e) Piolín o hilo eléctrico.*
- f) Llaves de corte.*
- g) Porteras de resorte aisladas.*
- h) Kit de protección antirrayos.*

21. Alambre de acero galvanizado cubierto con plástico conductor de electricidad.

22. Cintas plásticas de 4" o 5" de ancho, con dos o tres alambres de acero galvanizado incluidos en su estructura, en rollo de 100 o 200 mts., para la construcción de cercas.

23. Inoculantes y turba molida a malla 200 a 300 y esterilizada, necesaria para su elaboración.

24. Almáciga: bandeja con celdas para almácigos y macetas agrupables, en batería para almácigos.

25. Bandejas porta tubetes y tubetes para viveros.

26. Pellets o pastillas de turba deshidratada y compactada utilizadas como soportes de viveros.

27. Cámaras y cubiertas para tractores.

28. Reconstrucción de cubiertas para tractores.

29. Herraduras para caballos.

No se benefician de la inclusión referida, las herraduras usadas para carreras, fabricadas en aluminio, con tacos y ramplones de acero, ni las destinadas a caballos de polo, fabricadas con aleaciones de hierro y con tacos fijos en herraduras traseras.

30. Comederos para ganado.

31. Ligaduras plásticas con alma de alambre. Los mencionados bienes deberán llevar impreso en lugar bien visible a lo largo y cada un metro el rótulo: "uso exclusivo agropecuario".

32. Cajas de cartón corrugado para el envasado de inoculantes de leguminosas.

Los mencionados bienes deberán llevar impreso en lugar bien visible el rótulo "uso exclusivo agropecuario".

33. Microchips en forma de bolo intra-ruminal para identificación individual.

34. Hilos para cercas eléctricas.

35. Dispositivos intrauterinos bovinos (DIUB) y sus aplicadores.

36. Rejas para arados; mancales (cojinetes) y dientes para rastras; cuchillas para guadañadoras rotativas, cortadoras rotativas, chirqueras y segadoras y discos para rastras, arados y sembradoras.

37. Pezoneras de las máquinas de ordeño.

38. Peines y cortantes para máquinas de esquila.

39. Cadenas para motosierras.

40. Bolsas para recolección de frutas. Para que se haga efectiva la exoneración deberán lucir en lugar bien visible una leyenda impresa que diga: "uso exclusivo agrícola".

41. Diluyentes de semen.

42. Red de polietileno antifuga y antipájaros para la cría de caracoles.

43. Etiquetas detectoras de celo para ganado.

44. Tejido de malla fina, utilizado para evitar el ingreso de aves silvestres a galpones avícolas.

45. Medios para transferencia de embriones.

46. Materiales calcáreos (enmiendas calcáreas). Para que se haga efectiva la exoneración del impuesto, los mencionados bienes deberán registrarse en el Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca, y previo a su comercialización, agregarse un rótulo que exprese con claridad "de uso agrícola".

47. Inoculantes para ensilaje.

48. Tuberías y cintas con emisores y/o goteros para riego.

Referencias bibliográficas y web visitadas

1. “La Tributación del Sector Agropecuario en el Uruguay” Marcelo Bonilla Etulain, Fernando Mattiauda Muzio, Tutor Cr Javier Forte Rodino Enero 2001.
2. “El espacio atmosférico: un nuevo producto de origen forestal” Verónica Amarelle, Rafael Sánchez, Tutor Cr/Ec Richard Moreira, Cr Javier Saravia Diciembre 2000.
3. “Tributos al Agro” Addy Mazz Titular de Derecho Financiero Facultad de Derecho - FCU (Fundación de Cultura Universitaria) 1ª Edición Noviembre 1994.
4. “Régimen impositivo aplicable a la actividad forestal a partir de la reforma tributaria” Cr. Félix Abadi - Revista Tributaria No. 204 del IUET – Junio 2008.
5. “Aspectos controvertibles de la tributación agropecuaria” Cr Félix Abadi – Revista Tributaria No. 216 – Mayo Junio 2010.
6. “La Industria Forestal en cifras” – Informe PwC Setiembre 2010.
7. Oficina de Programación y Planeamiento Agropecuario (OPYPA) - Anuario 2008.
8. Risks and Rewards – Forest, paper & packaging in South America - PriceWaterHouseCoopers – 2007.
9. Análisis Tributario – Octubre 2005 - CPA Ferrere.
10. Informe “El Proceso de desarrollo forestal y agroforestal en la República Oriental del Uruguay” - Ing. Agr. María Cristina Polla Sub Directora Encargada de la División Manejo y Protección Forestal dependiente del Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca.
11. “La Evaluación de los Recursos Forestales Mundiales 2010” Informe de la FAO Año 2010 <http://foris.fao.org/static/data/fra2010/KeyFindings-es.pdf>
12. “Monitoreo de los Recursos Forestales” – Inventario Nacional Forestal – DGF – Agosto 2010.
13. “Informe Sector Forestal” – Octubre 2010 – Uruguay XXI – Promoción de Inversiones y Exportaciones – www.uruguayxxi.gub.uy.
14. “Subsidio a la actividad forestal” – Eliminación – Comisión de Ganadería Agricultura y Pesca Setiembre de 2005.
15. Mauricio Botarato Viana, “A Contribucao Parlamentar para a Política Florestal no Brasil” – Consultoría Legislativa, Cámara dos Deputados, Brasilia.
16. Dirección General Impositiva- <http://www.dgi.gub.uy/>

17. Dirección General Forestal - <http://www.dgf.gub.uy>
18. Sociedad de Productores Forestales del Uruguay - <http://www.spf.com.uy/>
19. Ministerio de Ganadería Agricultura y Pesca - <http://www.mgap.gub.uy/>
20. Ministerio de Economía y Finanzas - <http://www.mef.gub.uy/comap/>
21. Banco de Previsión Social - <http://www.bps.gub.uy/>
22. FAO – Food and Agriculture Organization - <http://www.fao.org/>
23. International Monetary Fund - <http://www.imf.org/>
24. CEPAL – <http://www.eclac.org/estadisticas>
25. Chile País Forestal - <http://www.chilepaisforestal.cl/>
26. Corporación Nacional Forestal - <http://www.conaf.cl/>
27. Corporación Chilena de la Madera – <http://www.corma.cl/>
28. Servicios de Impuestos Internos – Chile - <http://home.sii.cl/>
29. <http://www.gntconsultoria.cl>
30. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile - <http://www.leychile.cl/>