

**BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO
DEPARTAMENTO DE INTEGRACIÓN Y PROGRAMAS REGIONALES
DIVISIÓN DE INTEGRACIÓN, COMERCIO Y ASUNTOS HEMISFÉRICOS**



TRIBUTACIÓN DEL SECTOR TRANSPORTE EN ARGENTINA

ERNESTO REZK
CONSULTOR

ENERO DE 2004

INDICE

Resumen Ejecutivo	3
I. Introducción	6
II. Sistemas Impositivos Nacionales, Provinciales y Municipales	6
III. Metodología para la determinación de la carga tributaria	36
III.1 Carga Tributaria Efectiva en el Autotransporte de Carga	36
III.2 Carga Tributaria Efectiva en el Transporte Aéreo de Carga	44
III.3 Imposición Directa sobre la Rentabilidad, Capital e Inversiones del Autotransporte de Carga	48
IV. Conclusiones	51
Anexo Metodológico	53
A. Conformación de la Estructura de Costos del Servicio de Autotransporte de Carga	54
B. Conformación de la Estructura de Costos del Servicio de Cargas Aéreas	59
Anexo Estadístico	61
Bibliografía y Referencias	65

TRIBUTACIÓN DEL SECTOR TRANSPORTE EN ARGENTINA

RESUMEN EJECUTIVO

En línea con el objetivo general de examinar la carga tributaria efectiva sobre los servicios y las inversiones en infraestructura en los sectores de actividad del Transporte de Carga Terrestre (por camión) y Aéreo en la Argentina., se identificaron en el Estudio:

- los aspectos e ítems más relevantes de la Tributación Indirecta en Argentina
- los tratamientos impositivos (tributación directa) que inciden sobre el costo del capital y la rentabilidad de las inversiones en infraestructura para el transporte de carga vial y aéreo.
- el tratamiento tributario de los factores de producción (y de las empresas proveedoras y servicios personales) y de los usuarios de servicios de infraestructura de transporte.

En este sentido, se identificaron y comentaron en el Capítulo II, en relación a los servicios, la inversión y los principales insumos en infraestructura del transporte de carga terrestre y aérea, los hechos y bases imponibles, tasas impositivas, exenciones y regímenes especiales en la tributación directa, indirecta y sobre los factores de producción, tanto a nivel nacional como provincial y municipal.

Para la estimación de la carga tributaria efectiva se definieron primeramente las estructuras costo-precio –en el mercado doméstico- de los sectores de actividad analizados, para lo cual se partió de la Matriz Simétrica Insumo Producto del Instituto de Estadísticas y Censos de la República Argentina, verificándose posteriormente la calidad de los resultados obtenidos mediante comparación con estructuras de costo elaboradas por los departamentos de estudio de las principales gremiales empresarias del autotransporte de carga del país.

La identificación de los elementos fiscales relevantes (Capítulo II) y la estimación de las respectivas estructuras costo-precio (Anexo Metodológico) permitieron seguidamente computar las cargas tributarias efectivas para cada uno de los servicios (Capítulo III), respecto de las cuales las Conclusiones (Capítulo 4) resaltaron especialmente lo siguiente:

- Combustibles, Personal, Cubiertas y Autopartes y Seguros, con porcentajes promedios respectivamente del 25,45%, 15,10%, 14,79% y 11,65% son los cuatro ítems que inciden mayormente en el costo puro de los servicios de autotransporte de carga.. Sin embargo, la situación cambia substancialmente respecto al transporte aéreo de carga, ya que en este caso Inversiones (37,65%), Combustibles (14,04%) y Seguros (12,96%) son los tres ítems más importantes del costo puro.

- La **carga tributaria efectiva** del autotransporte de carga, se ubicó ligeramente por arriba del 26% del precio final siendo el **Impuesto al Valor Agregado** el tributo más importante, aportando más de 17 puntos porcentuales a la primera y representando más del 65% del total de la misma.
- El impuesto provincial plurifásico acumulativo: el **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, cuya participación en la carga tributaria ronda los 4 puntos porcentuales y representa algo más del 14% de la misma representa, agregado al del IVA, el 80% del total de tributos abonados por el servicio.
- Cuando el análisis se efectúa distinguiendo entre tributos **derivados de la efectiva prestación del servicio** y los que son **independientes de éste**, los primeros alcanzan prácticamente a 24 puntos porcentuales o al 90% de la carga tributaria efectiva. Es de hacer notar sin embargo que, mientras que en el primer caso IVA e Ingresos Brutos explican prácticamente la carga tributaria (el resto de los tributos es de participación minoritaria), en el caso de los **impuestos que son independientes de la prestación del servicio** la participación está distribuida en forma mucho más pareja entre el conjunto de los tributos: el Impuesto Nacional a las Ganancias por un lado y los Impuestos y Contribuciones a la Propiedad Automotor e Inmueble.
- En cuanto al efecto de las exenciones y créditos fiscales, a pesar del desarme gradual que se viene produciendo en todo el esquema de promoción impositiva argentina, algunas disposiciones importantes aún subsisten y benefician particularmente al autotransporte de cargas, a saber: la posibilidad de computar a cuenta del Impuesto a las Ganancias el Impuesto sobre los Combustibles efectivamente abonado y las diversas posibilidades de computar a cuenta del Impuesto al Valor Agregado lo abonado en carácter de Contribuciones de Seguridad Social. Se señala en el Estudio que, de no existir la posibilidad de los créditos fiscales mencionados, la carga tributaria efectiva del autotransporte de carga se incrementaría en la menos 3,60 puntos porcentuales.
- Con respecto a las cargas aéreas, si bien el análisis de la **carga tributaria efectiva** reproduce prácticamente todas las líneas generales marcadas en el caso precedente, el mayor porcentaje de ésta, 29,03%, se explica fundamentalmente por el menor acceso que el sector tiene a los créditos fiscales (caso del Impuesto sobre los Combustibles y las Contribuciones de Seguridad Social) y por las mayores alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que alcanza a la prestación de este servicio.
- Como ejemplo de lo que se afirma en el párrafo precedente, se muestra que el aporte del Impuesto sobre los Combustibles y de las Contribuciones de Seguridad Social a la carga tributaria del sector es ahora de casi 2 puntos porcentuales, mientras que la incidencia marginal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de 1,60 puntos porcentuales. Esto a su vez explica porque los impuestos generados por la prestación del servicio son en el caso aéreo superiores en importancia a los del autotransporte de carga (90,54% versus 89,45% y 89,93% respectivamente).

- La investigación realizada permite también extraer conclusiones de política tributaria, a saber: la necesidad de rever en la carga tributaria (o mejor en la estructura tributaria argentina) la **existencia de tributos con un fuerte impacto distorsivo** tanto respecto del comportamiento de los sujetos económicos como del desempeño de la economía en su conjunto: este es el caso del Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos, cuyo carácter plurifásico acumulativo ocasiona un marcado efecto piramidación, lo que promueve integraciones forzadas en sectores de actividad, con el objeto de evitar la generación del hecho imponible.
- Otro caso de distorsión está representando por el Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios, que grava con el 0,6% tanto las entradas como las salidas de dinero de las cuentas corrientes bancarias. La distorsión económica causada por este impuesto es doble, ya que no solo alcanza a las operaciones registradas con una alícuota total gravosa (1,2%), sino que el intento de evadir su aplicación conduce inevitablemente -vía operaciones no registradas- a un incremento en el porcentaje de economía informal.
- En cuanto a la tributación directa sobre la rentabilidad, capital e inversiones, se observa en primer lugar que el Impuesto a las Ganancias -que grava los beneficios netos de las empresas de transporte de carga y por camión y aéreas- es el tributo directo de mayor relevancia y aporta 1,38 puntos porcentuales de la carga tributaria efectiva total.
- Dado que la mayor parte de las inversiones de las empresas se realizan en camiones y acoplados, el Impuesto sobre los Automotores es el responsable casi exclusivo de prácticamente la mitad de la carga tributaria efectiva directa estimada para el autotransporte de carga; este tributo (que aporta entre 1,24 y 1,40 puntos porcentuales a la carga tributaria) es de carácter provincial en algunas jurisdicciones, municipal en otras y en algunos casos está legislado provincialmente pero se descentraliza su percepción a los municipios.
- Otros dos impuestos subnacionales que contribuyen a la carga tributaria de carácter directo son el Impuesto Inmobiliario Provincial y la Contribución Municipal sobre los Inmuebles que se aplican precisamente sobre las propiedades inmuebles de las empresas de transporte de carga y cuya incidencia conjunta se ha estimado en el presente Estudio en el orden de 0,3 puntos porcentuales.
- Se menciona finalmente al Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta (aplicado sobre los activos de las empresas) como otro de los tributos directos importantes. Sin embargo, la posibilidad de tomar su pago como crédito fiscal para el Impuesto a las Ganancias hace que éste no aparezca explícitamente en la carga tributaria efectiva que se obtuvo.

TRIBUTACIÓN DEL SECTOR TRANSPORTE EN ARGENTINA

I. INTRODUCCIÓN

El objetivo general del Estudio fue examinar la carga tributaria efectiva que incide sobre los servicios y las inversiones en infraestructura en los sectores de actividad del Transporte de Carga Terrestre (por camión) y Aéreo en la Argentina.

Para la consecución del objetivo mencionado, se identificaron en el Estudio:

- los aspectos e ítems más relevantes de la Tributación Indirecta en Argentina
- los tratamientos impositivos (tributación directa) que inciden sobre el costo del capital y la rentabilidad de las inversiones en infraestructura para el transporte de carga vial y aéreo.
- el tratamiento tributario de los factores de producción (y de las empresas proveedoras y servicios personales) y de los usuarios de servicios de infraestructura de transporte.

La determinación de la carga tributaria nominal y efectiva sobre los servicios prestados domésticamente, la inversión y los principales insumos en infraestructura de transporte de carga terrestre y aérea en Argentina implicó en particular identificar los hechos y bases imponibles, alícuotas impositivas, exenciones y regímenes especiales en la tributación directa, indirecta y sobre los factores de producción, tanto a nivel nacional como subnacional (provincial y municipal).

El análisis se realizó sobre la base de estructuras costo-precio –en el mercado doméstico- en los sectores propuestos, una identificación de la carga tributaria completa y la incidencia de los sistemas nacionales, provinciales y municipales de promoción impositiva sobre el precio final de los servicios de carga en las actividades analizadas.

Se incluyeron seguidamente los comentarios conceptuales y metodológicos de las estructuras costo-precio y de carga impositiva en las dos actividades económicas analizadas y una evaluación preliminar de los resultados, completadas luego en el capítulo final.

II. SISTEMAS IMPOSITIVOS NACIONALES, PROVINCIALES Y MUNICIPALES

El régimen político institucional federal de Argentina otorga amplias facultades constitucionales impositivas a los tres niveles de gobierno (Nación, provincias y

municipios); no obstante, el Sistema de Coparticipación de Impuestos vigente hace que prácticamente algo menos del 80% la recaudación tributaria total sea responsabilidad del Gobierno Nacional, mientras que provincias y municipios aportan a ésta el 17% y 5% respectivamente.

A título ilustrativo, son responsabilidad del gobierno central, además de los Impuestos sobre el Comercio Exterior y de las Contribuciones de Seguridad Social, la recaudación del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias, sobre los Combustibles, Internos y otros menores, mientras que los niveles subnacionales basan sus ingresos fiscales en tributos de tipo acumulativo sobre las transacciones (Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos o Contribuciones Municipales sobre Venta de Bienes y Servicios), sobre la Propiedad (Impuesto Inmobiliario y Automotor) o sobre las operaciones y actos jurídicos (Impuesto de Sellos).

En relación al presente Estudio, y a nivel de ítems de la estructura costo-precio en las dos actividades económicas analizadas, **se identificaron los tributos aplicables en cada caso e incentivos fiscales generales o específicos**, cuyo detalle es el siguiente y para los que se brinda seguidamente un tratamiento analítico¹:

IMPUESTOS NACIONALES

- IMPOSICION SOBRE EL TRABAJO
 - Aportes y Contribuciones de Seguridad Social
- IMPOSICION SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS
 - Impuesto al Valor Agregado
 - Impuestos Internos
 - Imposición sobre los Combustibles
 - Impuesto sobre los Combustibles
 - Tasa sobre el Gasoil
 - Tasa de Infraestructura Hídrica
 - Recargo Sobre el Gas Natural y el Gas Licuado de Petróleo
 - Impuestos sobre la Energía Eléctrica
 - Fondo Nacional de Energía Eléctrica
 - Fondo Empresa de Servicios Públicos S.E. Provincia de Santa Cruz
- IMPOSICION SOBRE LA PROPIEDAD
 - Impuestos sobre los Bienes Personales
 - Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas
 - Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias y otras Operatorias
- IMPOSICION SOBRE LOS INGRESOS
 - Impuesto a las Ganancias
 - Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta²

¹ El tratamiento siguiente está basado en el desarrollo del Capítulo 2, Sección II de E. Rezk y F. Rezende (2003).

² Si bien este impuesto intenta gravar la renta potencial de los activos puede, por su instrumentación y efectos, ser también considerado como una imposición sobre la propiedad.

- IMPOSICIÓN SOBRE EL COMERCIO Y LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES
 - Derechos de Importación
 - Tasa de Estadística
- CONVENIOS PARA MEJORAR LA COMPETITIVIDAD Y LA GENERACIÓN DEL EMPLEO

IMPUESTOS PROVINCIALES

- IMPOSICION SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS
 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- IMPOSICION SOBRE LA PROPIEDAD
 - Impuesto Inmobiliario
- OTROS IMPUESTOS PROVINCIALES
 - Impuesto de Sellos

CONTRIBUCIONES MUNICIPALES

- CONTRIBUCIONES SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS
 - Contribución sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios
- CONTRIBUCIONES SOBRE LA PROPIEDAD
 - Contribuciones sobre los Inmuebles

Para cada uno de los tributos mencionados el análisis contempla su **antecedente legal** (ley, decreto o norma que lo puso en vigencia) y los siguientes conceptos: **hecho imponible, sujetos pasivos, exenciones, base imponible y alícuotas aplicables** (Impuestos Específicos en el caso de los que no cuentan con tasas ad-valorem).

Se citan además cuándo y cómo es posible utilizar montos abonados de tributos como **pagos a cuenta** de otros y los **regímenes existentes de promoción fiscal** (Planes de Competitividad, Compensación de las Contribuciones de Seguridad Social), aplicables en Argentina a los sectores del Estudio.

En el caso específico de los impuestos provinciales y las contribuciones municipales, si bien su consideración es válida para las 24 provincias y para las más de 1100 municipalidades³, se restringió el análisis de las alícuotas a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a provincias como Buenos Aires, Córdoba o Santa Fe y sus municipios en razón de la localización predominante de los dos sectores económicos considerados.

Finalmente, cabe mencionar que desde inicios de la década del 90 se produjo en Argentina un gradual desmantelamiento de los Sistemas de Promoción Industrial basados en el Gasto Tributario (Exenciones Impositivas); estos sistemas subsisten aún para ciertos sectores económicos (por ejemplo para Agricultura y Turismo) en las provincias de La

³ Este número prácticamente se duplica si se consideran las comunas y comisiones vecinales, que completan el nivel local de gobierno.

Rioja, Catamarca, San Juan y San Luis y mediante la variante de diferimientos impositivos. A partir de 2002, la principal modalidad de **gasto tributario** nacional es la que se conoce como Planes de Competitividad mediante los cuales los sectores beneficiados están eximidos del Impuesto sobre los Intereses Pagados (Costo del Endeudamiento Empresarial) y del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta o se les permite compensar con otros tributos el monto pagado de Contribuciones de Seguridad Social.

Por razones de también de la difícil situación presupuestaria, las exenciones y los regímenes fiscales promocionales son prácticamente insignificantes en el nivel subnacional, salvo por la posibilidad que las provincias tienen de brindar exenciones temporales de sus principales impuestos a las nuevas industrias que se instalen en su jurisdicción y el tratamiento que éstas brindan a las zonas francas localizadas en su territorio y ciertos regímenes de reducción de impuestos que las municipalidades promueven con fines de política ambiental o de atracción de nuevas industrias. Es de hacer notar, sin embargo, la reducción lineal generalizada del 30% en sus alícuotas impositivas que la provincia y municipalidad de Córdoba pusieron en vigencia desde el año 1999.

II.1 IMPUESTOS NACIONALES

II.1.A IMPOSICION SOBRE EL TRABAJO

Desde el 1 de Julio de 1994 la imposición sobre el trabajo está reglada por la Ley N° 24.241, que instituyó el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones. En el caso de los trabajadores en relación de dependencia, los **sujetos legales** que intervienen en la relación son el empleado y el empleador y los Regímenes por los que deben tributarse son los siguientes:

- a) Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.
- b) Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.
- c) Régimen Nacional de Asignaciones Familiares.
- d) Fondo Nacional de Empleo.
- e) Superintendencia de Servicios de Salud.
- f) Régimen de Obras Sociales.

El empleador está obligado a ingresar mensualmente al organismo recaudador sus **contribuciones**, en carácter de responsable por deuda propia y los **aportes**, que como agente de retención le retuvo a su personal en el momento de efectuar el pago de la retribución periódica.

TABLA 1 - ALÍCUOTAS VIGENTES

CONCEPTOS	Empleados Aportes (%)		Empleadores Contribuciones (%)	
	(1)	(2)	(3)	
a. Jubilación	5	11	10,17	12,71 (3)

b. I.N.S.S.J.P.	3	3	1,50	1,62
c. Asignaciones Familiares	-	-	4,44	5,56 (3)
d. Fondo Nacional de Empleo	-	-	0,89	1,11 (3)
Subtotal a-d	8	14	17,00	21,00 (4)
e. Obras Sociales	3	3		6,0
- Obras Sociales	2,7	2,7		5,4
- Fdo. Solidario de Redistribución y Superintendencia de Servicios de Salud	0,3	0,3		0,6
TOTAL	11	17	23,00	27,00

- (1) Empleados en relación de dependencia comprendidos en el Régimen de Capitalización.
(2) Empleados en relación de dependencia comprendidos en el Régimen de Reparto.
(3): En estos casos el monto de las contribuciones a ingresar por el empleador puede ser compensado con el monto de Asignaciones Familiares efectivamente abonado a los trabajadores.
(4) Estos porcentajes fueron establecidos por el Decreto 814/2001, Artículo 2º, incisos A y B respectivamente; siendo de 17% el porcentaje aplicable al Servicio de Autotransporte de Carga.

Las Contribuciones a la Seguridad Social **se reducirán** 1/3 por cada nuevo trabajador que incremente la dotación de contratados por tiempo indeterminado; la reducción será del 50% si el nuevo trabajador tuviera 45 años o más, fuera una mujer jefe de hogar de cualquier edad o un varón o mujer de hasta 24 años.

De la contribución patronal del 16% y de la contribución sobre vales alimentarios del 14%, efectivamente abonadas, podrán computarse como **crédito fiscal** en el IVA los montos que resulten de aplicar a las mismas bases imponibles los puntos porcentuales fijados para cada localidad y que van de 1,30% a 11,80%⁴.

El aporte previsional puede destinarse al Sistema de Reparto Público o al Sistema de Capitalización Privado.

II.1.B IMPOSICION SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS

II.1.B.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Este tributo es en Argentina un **IVA DE TIPO CONSUMO**, aplicado por el método de sustracción sobre base financiera y con la técnica de impuesto contra impuesto. Este gravamen plurifásico recae en todas las etapas de los ciclos de producción y distribución de bienes y se impone en forma generalizada en las prestaciones de servicios. El **hecho imponible** está constituido por ventas de bienes en el país, obras, locaciones y

⁴ Se tomó en las estimaciones un descuento de 4,45%, por ser el que corresponde a las provincias en las que están ubicadas las actividades económicas analizadas.

prestaciones de servicios realizadas en el territorio argentino, importaciones definitivas de cosas muebles y prestaciones realizadas en el exterior para su utilización en el país.

Son **sujetos pasivos** del impuesto quienes hagan habitualidad de la venta de cosas muebles, realicen locaciones o prestaciones gravadas, realicen importaciones definitivas de cosas muebles y resulten prestatarios de las prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país.

Constituyen **exenciones** al IVA:

- a) Ventas e importaciones de (y locaciones de obra cuyo objeto sea la entrega de) libros, folletos e impresos similares; diarios, revistas y publicaciones periódicas, en la etapa de venta al público; agua ordinaria natural, pan común y leche sin aditivos, cuando los adquirentes sean consumidores finales o sujetos exentos; medicamentos, cuando se trate de reventa y se haya tributado en la etapa de importación o fabricación; aeronaves para transporte de pasajeros o cargas destinadas a la defensa y seguridad, las embarcaciones cuando el adquirente sea el Estado Nacional y el acceso a espectáculos deportivos amateur.
- b) Los servicios educativos, de asistencia sanitaria prestados a través de obras sociales, la actividad teatral, **el transporte internacional de pasajeros y cargas**, los seguros de vida, la locación de inmuebles destinados a casa habitación, de inmuebles rurales, cuando el locatario sea el Estado Nacional, provincial, municipal o Ciudad Autónoma de Buenos Aires y el resto de locaciones exentas hasta \$1500.
- c) Las importaciones efectuadas con franquicias en materia de derechos importación, con sujeción a regímenes especiales (despacho de equipaje e incidentes de viaje de pasajeros, personas lisiadas, inmigrantes, científicos y técnicos argentinos, representantes diplomáticos en el país, etc.), las realizadas con iguales franquicias por instituciones religiosas y por instituciones de beneficio público cuyo objetivo principal es la realización de obra médica asistencial de beneficencia o la investigación científica y tecnológica destinada a la actividad académica o docente.
- d) Las exportaciones, permitiéndose el recupero del impuesto abonado en la adquisición de bienes y servicios destinados a las mismas.

Para conformar la **base imponible** en las operaciones en el mercado interno se tomará el precio neto de la operación, incluidos los de servicios prestados juntamente con la operación o con motivo de ella y contraprestaciones de financiación. No integrarán la base el impuesto generado por la propia operación y los tributos internos que reconozcan como hecho imponible la misma operación.

El **crédito fiscal** a computar estará conformado por el impuesto facturado por proveedores de bienes y servicios y por el tributado a raíz de importaciones de cosas muebles, en tanto que los bienes adquiridos o importados y los servicios se vinculen con operaciones efectivamente gravadas, cualquiera sea la etapa de su aplicación, o se exporten.

Las **alícuotas** aplicables son las siguientes:

- a) General: 21%.
En relación a los sectores incluidos en el Estudio, están alcanzadas por esta alícuota **el transporte doméstico de carga por medios terrestres (camión) o aéreos, los peajes viales (incluidos puentes por peajes) y los combustibles.**
- b) Diferencial superior: 27%, aplicable a ventas de gas, energía eléctrica (excepto alumbrado público), servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagües y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, cuando la venta o prestación se efectúe fuera de domicilios destinados exclusivamente a viviendas, casa de recreo o veraneo o terrenos baldíos y el comprador o usuario sea un sujeto del impuesto, categorizado como responsable inscripto o no inscripto.
- c) Diferencial reducida: 10,5%, aplicable a trabajos realizados directamente, o a través de terceros, sobre inmuebles ajenos destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyen obras en curso. Intereses y comisiones de préstamos otorgados a responsables inscriptos por entidades sometidas al Régimen de la Ley N° 21.526 o por entidades bancarias del exterior que cumplan los requisitos establecidos por el Comité de Bancos de Basilea. **Con referencia a las actividades de transporte, la alícuota reducida alcanza a intereses y comisiones de préstamos otorgados por la entidades citadas precedentemente a empresas que presten el servicio público de transporte automotor terrestre de pasajeros de corta, media y larga distancia. Servicios de transporte de pasajeros, terrestres, acuáticos o aéreos, realizados en el país, excepto taxis y remises en recorridos menores de 100 km (exento). Bienes de capital (camiones y acoplados) incluidos en el listado específico.**

Los exportadores pueden **recuperar** el impuesto que se les hubiera facturado por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa de la consecución de las mismas.

II.1.B.2 Impuestos Internos

Es un tributo monofásico legislado por la Ley 24674, aplicable a nivel de fabricante final e importador; cuando incide en más de una fase anterior a la primera entrega en condiciones habituales de consumo, se considerarán pagos a cuenta los importes tributados en una etapa precedente. Tiene además las características de ser un impuesto selectivo o específico sobre el consumo, no estar libre de los efectos cascada y piramidación y tener tasas proporcionales. Su **hecho imponible** será:

- a) La fabricación en el mercado interno, o importación, de tabacos, bebidas alcohólicas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados, **automotores y motores**⁵,

⁵ En relación con la actividad de autotransporte terrestre de carga, si bien los vehículos gasoleros, chasis con motor y motores gasoleros están alcanzados por este Impuesto con una alícuota del 10% (art. 27 de la Ley) su

embarcaciones y aeronaves de recreo o deportivas, productos electrónicos y artículos suntuarios.

- b) La provisión de servicios tales como telefonía celular y satelital y la percepción de primas de seguros por la entidad aseguradora o, en su caso, el pago de primas efectuado por el asegurado a compañías extranjeras sin representación en el país.

Son **responsables** del tributo, por la primas percibidas, las entidades aseguradoras (nacionales y extranjeras) legalmente establecidas o constituidas en el país. Se consideran realizados en el país los seguros sobre personas (excepto los de vida y accidentes personales) y sobre bienes que se encuentran en el país o están destinados al mismo, hechos por aseguradores radicados en el exterior.

Los asegurados, por las primas abonadas a compañías extranjeras que no tengan sucursales autorizadas a operar en el país.

Conformarán la **base imponible** las primas percibidas por aseguradoras legalmente establecidas en el país y las pagadas por asegurados a compañías extranjeras que no tengan sucursales autorizadas a operar en el país, sin considerar el IVA que correspondiere a las mismas. La base imponible no incluirá al propio impuesto siendo el único caso, en materia de impuestos internos, en que se aplica la tasa legal o nominal sobre la base imponible⁶.

Las **alícuotas**, en el caso de los Seguros, serán las siguientes:

- a) Compañías establecidas o constituidas en el país :

Seguros de accidentes de trabajo: 2,5%
Resto: 1%o

- b) Compañías radicadas fuera del país:

Seguros en general sobre bienes o personas radicadas en el país, excepto seguros de vida y de accidentes personales: 23,0%.

Estarán **exentos** del presente Impuesto los seguros agrícolas, seguros sobre la vida, seguros de accidentes personales, seguros personales que cubren gastos de internación, cirugía o maternidad.

II.1.B.3 IMPOSICIÓN SOBRE LOS COMBUSTIBLES

aplicación está suspendida hasta el 31-12-2004 por el Decreto 1120 publicado en el Boletín Oficial el 26 de Noviembre de 2003.

⁶ En todos los demás casos de Impuestos Internos, la base imponible incluye al propio impuesto. Por ello, la tasa efectiva a aplicar sobre el precio -sin considerar el propio tributo- está sujeta a un acrecentamiento dado por la siguiente expresión: $1 \times t/1 - t$, donde t es la alícuota legal o nominal.

II.1.B.3.a IMPUESTO SOBRE LOS COMBUSTIBLES

El impuesto (Ley N° 23.966, Título III, texto ordenado en 1998) **grava** la transferencia onerosa o gratuita de naftas, nafta virgen, gasolina natural, solventes, aguarrás, gas oil, diesel oil, kerosene, gas natural comprimido para uso como combustible y gas licuado para uso automotor, en una sola etapa de su circulación.

Estarán **exentas** las ventas que tengan por destino la exportación, las destinadas a rancho de embarcaciones de ultramar o de pesca, a aeronaves de vuelo internacional y, para determinados destinos, las ventas de solventes alifáticos y aromáticos y aguarrás.

Son **sujetos pasivos** del Impuesto los importadores, empresas refinadoras, empresas comercializadoras que reúnan determinados requisitos y, en el caso del gas licuado para uso automotor, los titulares de las bocas de expendio de combustibles y los titulares de almacenamientos de combustibles para consumo privado.

La **base imponible** surge del quantum de la venta física de los combustibles gravados.

TABLA 2 - IMPUESTO POR UNIDAD DE MEDIDA

Producto	Por litro \$
Naftas	0.5375
Nafta virgen, gasolina natural, solventes y aguarrás	0.5375
Gas oil, diesel oil, kerosene	0.15
Gas licuado uso automotor en estaciones de servicio o bocas de expendio al público	0,4743
Gas licuado uso automotor en estaciones de carga para flotas cautivas	1,135

Los que prestaren servicios de transporte automotor de carga y pasajeros **podrán computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias** y sus correspondientes anticipos, atribuibles a dichas prestaciones, el 100% del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gas licuado para uso automotor y gas natural comprimido (GNC), efectuadas en el respectivo período fiscal y que se utilicen en las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones que fije la reglamentación. Será también aplicable como pago a cuenta el 100% del Impuesto a los

Combustibles Líquidos sobre el gas oil contenido en una mezcla con biodiesel o el gas oil aditivado con biodiesel.

Los responsables inscriptos en el IVA que provean el servicio de transporte público de pasajeros o carga terrestre, fluvial o marítima, **podrán computar como pago a cuenta** de ese impuesto el 100% del Impuesto sobre los Combustibles contenido en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal.

No se podrá hacer uso de esta última posibilidad si el Impuesto sobre los Combustibles, contenido en las compras de gasoil en el respectivo periodo fiscal, hubiera sido computado por los potenciales beneficiarios como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y a la Ganancia Mínima Presunta.

II.1.B.3.b TASA SOBRE EL GASOIL

Esta Tasa (Decreto N° 976/01), cuyo carácter es de contraprestación por los servicios del Sistema de Infraestructura de Transporte (SIT), es de afectación específica al desarrollo de los proyectos de infraestructura o a la eliminación o reducción de los peajes existentes y se destinará, entre otros recursos, al Fideicomiso para el Sistema de Infraestructura de Transporte (S.I.T.) creado por Decreto N° 1377/01.

La **obligación de ingreso** de la Tasa se produce a la entrega del bien o emisión de la factura, al retiro del producto para su consumo, al momento de la transferencia o de verificación de la tenencia (en el caso de gas licuado para uso automotor) o en el momento del despacho a plaza en las operaciones de importación.

Serán **sujetos responsables** quienes deban tributar el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural, los que realicen importaciones definitivas del combustible gravado y los titulares de bocas de expendio y de almacenamientos (en el caso de gas licuado para automotores).

La **base imponible** de la Tasa será el precio del producto previo a la carga impositiva (i.e. libre de impuestos). Se aplicará una **alícuota** de 18,5% sobre el precio por litro o por metro cúbico.

II.1.B.3.c Tasa de Infraestructura Hídrica

Esta Tasa (Decreto N° 1381/01), que incide en una sola de las etapas de su circulación, es aplicable sobre naftas y gas natural distribuido por redes (destinado a gas natural comprimido para uso como combustible en automotores), o sobre cualquier otro combustible líquido que los sustituyan en el futuro, es de afectación específica para el desarrollo de proyectos de infraestructura de obras hídricas de recuperación de tierras productivas, mitigación de inundaciones en zonas rurales y avenamiento y protección de infraestructura vial y ferroviaria en zonas rurales y periurbanas y compensaciones por

disminuciones tarifarias a los concesionarios que realicen el dragado y el mantenimiento de vías navegables.

El **nacimiento de la obligación fiscal** se producirá conjuntamente con el correspondiente a la misma operación alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado.

Serán **sujetos responsables** las personas que tributen el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural.

La **base imponible** surge del quantum de la venta física de los bienes gravados (litro o metro cúbico) y el **impuesto por unidad de medida** será de \$ 0,05 por litro de nafta o por metro cúbico de gas natural.

La Tasa de Infraestructura Hídrica, contenida en las transferencias o importaciones de combustible gravado, deberá discriminarse del precio de venta o del valor de importación, según el caso y **no podrá computarse como compensación o pago a cuenta** de ningún impuesto nacional vigente o a crearse.

II.1.B.3.d Recargo sobre el Gas Natural y el Gas Licuado de Petróleo:

La Ley N° 25.565 (Art. 75) y bs Decretos Nros. 786/02 y 1307/02 dispusieron la creación del Fondo Fiduciario para Subsidios de Consumos Residenciales de Gas, destinado a financiar las compensaciones tarifarias para la zona sur del país y del departamento Malargüe de la provincia de Mendoza, que las distribuidoras o subdistribuidoras zonales de gas natural y gas licuado de petróleo de uso domiciliario, deberán percibir por la aplicación de: a) tarifas diferenciales a los consumos residenciales, y b) la venta para uso domiciliario de cilindros, garrafas, o gas licuado de petróleo en las provincias ubicadas en la región patagónica y del departamento Malargüe de la provincia de Mendoza.

Su **hecho imponible** será la distribución de gas natural y de gas licuado de petróleo por redes o ductos en el territorio nacional y consumo propio de los agentes de percepción.

Constituye la **base imponible** los metros cúbicos de gas natural, consumidos por redes o ductos en el territorio nacional cualquiera fuera el uso o utilización final del mismo.

El Fondo no podrá exceder la suma de \$ 100.000.000 y se constituirá con un recargo al gas natural cuyos valores, para el cálculo del monto a ingresar por cuenca por los agentes de percepción, serán los siguientes:

Cuenca Noroeste: \$ 0,0038 por m3 de gas natural de 9.300 kc.

Cuenca Neuquina: \$ 0,0038 por m3 de gas natural de 9.300 kc.

Cuenca Austral: \$ 0,00365 por m3 de gas natural de 9.300 kc.

El valor del recargo para el cálculo del monto a ingresar en el caso del autoconsumo, cualquiera fuera su uso o utilización final, será de \$ 0,004 por m3 de gas natural de 9.300 kc., sin importar la cuenca de donde se extraiga el gas natural.

II.1.B.4 Impuestos sobre la energía eléctrica

III.1.B.4.a Fondo Nacional de Energía Eléctrica:

Este tributo (Ley N° 15.336 y sus modificaciones), de carácter monofásico, **grava** la compra en todo el territorio nacional -o importación- de energía eléctrica en bloque realizada por grandes usuarios o distribuidores.

Son **sujetos pasivos** del tributo los adquirentes e importadores (ya sean en este último caso distribuidores o grandes usuarios) de energía eléctrica. Son responsables del pago del impuesto, en el carácter de agentes de percepción:

Los generadores de energía, cuando la vendan a través de contratos libremente pactados o de Sistemas Regionales de Interconexión.

La Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico S.A., cuando las operaciones se efectúen a través del Sistema Argentino de interconexión.

La **base imponible** está conformada por el monto de las tarifas que paguen los compradores del mercado eléctrico mayorista y el **impuesto fijo_por unidad de medida** será de \$ 0,0030384 por kwh.

II.1.B.4.b Fondo Empresa de Servicios Públicos S.E. provincia de Santa Cruz:

Este impuesto monofásico (Ley N° 23.681) **grava** el consumo final de energía eléctrica en todo el territorio nacional.

Los consumidores finales son los **sujetos pasivos** del impuesto, mientras que los prestadores del servicio público de energía eléctrica actúan como agentes de percepción.

La **base imponible** del tributo se conformará con el total facturado a los consumidores finales, excluido todo recargo o tributo nacional, provincial o municipal que grave el consumo de electricidad. La **alícuota** será de 0,6% sobre las tarifas vigentes en cada período y en cada zona del país, aplicada a los consumidores finales.

II.1.C Imposición sobre la propiedad

II.1.C.1 Impuestos sobre los Bienes Personales:

La base normativa de este tributo es la Ley N° 23.966 (título VI, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones) y el **hecho imponible** resulta por la posesión de bienes personales situados en el país y en el exterior, en el caso de personas físicas y de sucesiones indivisas, respectivamente domiciliadas o radicadas en el país. También se da el hecho imponible por la posesión de bienes situados en el país, en el caso de **personas físicas y de sucesiones indivisas**, respectivamente domiciliadas o radicadas en el exterior. Dichas personas físicas o sucesiones indivisas son a su vez **sujetos pasivos** del Impuesto.

Están **exentos** del Impuesto los bienes pertenecientes a miembros de misiones diplomáticas y consulares extranjeras, cuotas sociales de cooperativas, bienes inmateriales, acciones de sociedades anónimas constituidas en el país que coticen en bolsa, hasta la suma de \$100.000 y depósitos en moneda argentina y extranjera a plazo fijo, en cajas de ahorro y cuentas especiales de ahorro efectuados en entidades financieras.

La **base imponible** será el valor total de los bienes poseídos al 31 de diciembre de cada año, valuados de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias que buscan en general aproximar la base imponible al valor de mercado de los bienes.

Las personas físicas domiciliadas y las sucesiones indivisas radicadas respectivamente en el país, tributarán el impuesto sobre sus bienes personales, excepto acciones, a partir de un **mínimo exento** de \$ 102.300.

No será de aplicación el mínimo no imponible precedente en el caso de la determinación del impuesto sobre acciones y participaciones que efectúen las sociedades comerciales.

Según el caso, se aplicarán las siguientes **alícuotas**:

- a) Sujetos pasivos domiciliados o radicados en el país: hasta \$ 200.000 sobre el mínimo exento, 0,50%; más de \$ 200.000 sobre el mínimo exento, 0,75% (este sistema se conoce bajo del nombre de **progresividad global**).
- b) Sujetos pasivos radicados en el exterior por los bienes situados en el país: 0,75%.
- c) Sociedades radicadas en el exterior por bienes inmuebles situados en el país, en los casos que se encuadren en las presunciones establecidas en la ley: 1,5%.
- d) Acciones o participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad: 0,50%.

El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, o sociedades y cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por dicha Ley.

Las personas físicas y las sucesiones indivisas respectivamente domiciliadas y radicadas en el país pueden computar, **con carácter de pago a cuenta**, las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global, hasta el monto del incremento de la obligación tributaria originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

II.1.C.2 Contribución especial sobre el capital de las cooperativas:

En esta contribución, reglada por la Ley N° 23.427 y sus modificaciones, el **hecho imponible** será el capital de las cooperativas al cierre de cada ejercicio económico. Las Cooperativas inscriptas en el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual de la Secretaria del Desarrollo Social de la Presidencia de la Nación será **sujetos pasivos** del Impuesto, estando **exentas** las cuotas sociales de cooperativas y los bienes situados en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

La **base imponible** será la diferencia entre el activo y pasivo al cierre de cada ejercicio, valuados de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias. Para la determinación de la base imponible no se computarán los bienes situados con carácter permanente en el exterior y los bienes exentos, en tanto que del pasivo (de existir bienes no computables) sólo se podrán deducir en la proporción que corresponda a los bienes computables.

Se deducirán además del capital las sumas otorgadas a miembros del consejo de administración y a la sindicatura en concepto de reembolsos de gastos y remuneraciones, las habilitaciones y gratificaciones al personal pagadas o puestas a disposición dentro de los cinco meses siguientes al cierre del ejercicio y el retorno en dinero efectivo correspondiente al ejercicio.

Se aplicará una **alícuota** del 2% sobre la base imponible y no corresponderá la contribución cuando el capital determinado resulte inferior a \$ 750,65.

II.1.C.3 Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias y otras operatorias:

Este tributo, cuya base normativa es la Ley N° 25.413 y sus modificaciones, y el Decreto N° 380/01 y sus modificaciones, alcanza a los créditos y débitos efectuados en cuentas abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras, a las operatorias que realicen las entidades mencionadas en el inciso anterior y a todo movimiento de fondos, propios o de terceros que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta y a nombre de otra.

El **hecho imponible** nace en el momento de efectuarse el débito o crédito en la respectiva cuenta, o en los casos de los incisos b) y c) siguientes cuando, según sea el tipo

de operatoria, se realizan los respectivos pagos, acreditaciones o puesta a disposición de los fondos:

- a) Créditos y débitos efectuados en cuentas –cualquiera sea su naturaleza- abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras.
- b) Las operatorias que efectúen las entidades mencionadas en el inciso anterior en las que sus ordenantes o beneficiarios no utilicen las cuentas indicadas en el mismo, cualquiera sea la denominación que se otorgue a la operación, los mecanismos empleados para llevarla a cabo y su instrumentación jurídica.
- c) Todo movimiento de fondo, propio o de terceros, aún en efectivo, que cualquier persona, incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta o a nombre de otras, cualesquiera sean los mecanismos utilizados para llevarlos a cabo, las denominaciones que se les otorguen y su instrumentación jurídica, quedando comprendidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito o débito. En los casos previstos en este inciso y en el precedente, se entenderá que las operatorias o movimientos, reemplazan los créditos y débitos aludidos en el inciso a), por lo que corresponderá aplicar el doble de la tasa vigente sobre el monto de los mismos.

Estarán **exentos** del Impuesto:

- a) Los créditos y débitos en cuentas bancarias, como así también las operatorias y movimientos de fondos, correspondientes al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, estando excluidos los organismos y entidades con participación estatal, los bancos y entidades financieras nacionales regidas por la Ley N° 21.526 y todo otro organismo nacional, provincial o municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso, comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016.
- b) Créditos en caja de ahorro o cuentas corrientes bancarias en concepto de sueldos del personal en relación de dependencia o de jubilaciones y pensiones, y los débitos en dichas cuentas hasta el mismo importe.
- c) Operaciones realizadas entre el Banco Central y las instituciones comprendidas en la Ley de Entidades Financieras.
- d) Operaciones entre sí realizadas por entidades financieras cuando el pagador efectivo y el beneficiario efectivo del correspondiente pago fueran dichas instituciones actuando a nombre y por cuenta propios, excluidos los pagos correspondientes a operaciones de tarjetas de crédito o débito.

- e) Créditos y débitos por haberes, jubilaciones o pensiones que se acrediten directamente por vía bancaria, y las extracciones que se realicen a su respecto, hasta el monto mensual acreditado en la cuenta corriente del beneficiario de dichos ingresos.
- f) Las cuentas utilizadas exclusivamente para el desarrollo específico de su actividad por los mercados de valores y de cereales de las respectivas bolsas y las bolsas de comercio que no tengan organizados mercados de valores o cereales, así como las cajas de valores y entidades de liquidación y compensación de operaciones autorizadas por la Comisión Nacional de Valores.
- g) Las transferencias de fondos efectuadas por cualquier medio, excepto mediante el uso de cheques, con destino a otras cuentas corrientes abiertas a nombre del ordenante de tales transferencias. No regirá esta exención cuando las cuentas pertenezcan a más de una persona jurídica aunque estén a nombre de sus apoderados o mandatarios.
- h) Las cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo específico de su actividad por los fondos comunes de inversión y por los fideicomisos financieros.
- i) Las cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo específico de su actividad, por las empresas dedicadas al servicio electrónico de pagos o cobranzas de facturas de servicios públicos, impuestos y otros servicios, por cuenta y orden de terceros, como así también las utilizadas en igual forma por los agentes oficiales de dichas empresas.
- j) Las cuentas utilizadas en forma exclusiva en el desarrollo específico de su actividad por las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, para el pago de sus prestaciones, como así también las abiertas a nombre de los respectivos Fondos en igual forma por las compañías de Seguros de Vida y de Retiro.
- k) Los débitos originados por el propio impuesto.
- l) Los giros y transferencias de fondos efectuados por cualquier medio, en la medida en que no se efectivicen los correspondientes pagos a sus respectivos beneficiarios.
- m) Los créditos en cuenta corriente originados en préstamos bancarios, los débitos y créditos originados en la renovación de los mismos y los créditos originados en adelantos de fondos por descuentos de pagarés, facturas, cheques recibidos al cobro, etc. en este último caso cuando la entidad financiera acredite nuevamente en la cuenta corriente el importe correspondiente a la gestión de cobranza. La exención comprende los créditos en la cuenta corriente del tomador originados en operaciones de mediación en transacciones financieras que se efectúen con la intervención y garantía de instituciones regidas por la Ley N° 21.526, en tanto se trate de documentos propios.
- n) La transferencia electrónica de fondos, cuando sean realizadas en cuentas de personas físicas que no actúen en representación de personas jurídicas.

- o) Las cuentas utilizadas en forma exclusiva por la empresa Correo Argentino S.A., para realizar pagos por cuenta y orden de las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones.
- p) Los créditos en cuenta corriente originados en la acreditación de cartas de crédito o cualquier otro instrumento de pago derivado de operaciones de exportación.
- q) Las cuentas utilizadas por administradores de redes de cajeros automáticos.
- r) Las cuentas utilizadas por sujetos adheridos a los regímenes de forestación, inversiones mineras y energía eólica como consecuencia de sus operaciones beneficiadas.
- s) Las cuentas corrientes utilizadas en forma exclusiva en la gestión de cobro de tributos, pertenecientes a instituciones que suscribieron convenios con organismos estatales.
- t) Los créditos y débitos originados en suscripciones y rescates de fondos comunes de inversión.
- u) Las cuentas utilizadas en forma exclusiva por las cooperadoras escolares, comprendidas en la Ley N° 14.613.
- v) Las cuentas abiertas a nombre de los servicios de atención médica integral para la comunidad, comprendidas en la Ley N° 17.102.
- w) Las cuentas en las que se depositen fondos exclusivamente destinados al pago de pensiones y retiros militares y de las fuerzas de seguridad y policiales, abiertas a nombre de apoderados o mandatarios que actúan por cuenta y orden de los beneficiarios.

Serán **sujetos pasivos** del Impuesto quienes realicen movimientos o entregas de fondos a nombre propio. Cuando se traten de entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras Ley N° 21.526 y sus modificatorias, las mismas estarán alcanzadas por el presente impuesto, únicamente por las sumas que abonen por su cuenta y a su nombre, cualquiera sea el medio utilizado para el pago, respecto de los siguientes conceptos: Honorarios, remuneraciones, gastos de administración, donaciones, tributos (abonados en calidad de sujetos pasivos o como responsables por deuda ajena), adquisición de bienes muebles e inmuebles, dividendos y utilidades.

La **base imponible** será el importe bruto de los débitos, créditos y operaciones gravadas, sin efectuar deducción o acrecentamiento alguno por comisiones, gastos, o conceptos similares, que se indiquen por separado en forma discriminada en los respectivos comprobantes.

Las **alícuotas** generales del Impuesto serán:

- 1) **0,6%** para los créditos; **0,6%** para los débitos.

- 2) **1,2%** para los movimientos o entregas de fondos, propios o de terceros, que cualquier persona incluidas las comprendidas en la Ley de Entidades Financieras, efectúe por cuenta propia o por cuenta o a nombre de otra, incluidos los destinados a la acreditación a favor de establecimientos adheridos a sistemas de tarjetas de crédito, compra o débito, excepto **0,6%** para desembolsos efectuados por entidades financieras directamente a las empresas emisoras de tarjetas de crédito, por cuenta de usuarios que han solicitado la financiación de los gastos realizados a través de las mismas, salvo cuando su titularidad corresponda a una persona jurídica. Sumas que abonen por su cuenta y a su nombre, cualquiera sea el medio utilizado para el pago, las entidades financieras de la Ley N° 21.526.
- 3) **0,25% ó 0,5%** para débitos, créditos y operaciones de movimientos o entrega de fondos para: Transacciones amparadas por el régimen de exenciones impositivas de la Ley N° 19.640. Sujetos que concurrentemente tengan exentas o no alcanzadas por el IVA la totalidad de las operaciones que realizan y resulten exentas del Impuesto a las Ganancias. Obras sociales, como sujetos alcanzados por las alícuotas del **0,25%** y del **0,5%**, según corresponda. Empresas beneficiadas por el régimen de exenciones impositivas de las Leyes N° 21.608 y 22.021 y sus modificaciones (Promoción Industrial), cuando el porcentaje de exención o liberación del IVA sea del 100%.

II.1.D IMPOSICION SOBRE LOS INGRESOS

II.1.D.1 IMPUESTO A LAS GANANCIAS:

La norma que regula el tributo es la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones). Conforman el **hecho imponible** la obtención de rentas por parte de personas de existencia visible o ideal y sucesiones indivisas, sociedades de capital y establecimientos permanentes en el país pertenecientes a beneficiarios del exterior.

Los conceptos de renta utilizados para conformar el hecho imponible definen rendimientos, enriquecimientos y rentas susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente y su habilitación, en el caso de personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes, mientras que se refieren a rendimientos, enriquecimientos y rentas susceptibles o no de periodicidad o de permanencia de la fuente, en el caso de sociedades de capital, establecimientos permanentes y empresas y explotaciones no consideradas contribuyentes, cuyos resultados se atribuyen íntegramente al dueño o socios.

Los residentes tributan sobre su **renta mundial**, otorgándoseles, con el fin de evitar la doble imposición, un crédito por los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera, hasta el monto del incremento de la obligación tributaria originado por la inclusión de las mismas.

Los beneficiarios del exterior tributan exclusivamente sobre sus rentas de fuente argentina, mediante el procedimiento de retención con carácter de pago único y definitivo.

A la luz de los conceptos utilizados de renta y de los principios jurisdiccionales, se identifican como **sujetos pasivos** a las personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes en el país, las sociedades de capital constituidas en el país y establecimientos estables ubicados en el país y a los beneficiarios del exterior.

Las utilidades distribuidas las sociedades de capital (ya sea a beneficiarios del país o del exterior), bajo la forma de dividendos o simplemente como utilidades, se considerarán **no computables o resultados no gravados** a los efectos del tributo.

Existen los siguientes dos tipos de **exenciones**:

- a) subjetivas: instituciones religiosas, entidades de beneficio público, remuneraciones obtenidas por diplomáticos de países extranjeros, derechos de autor hasta determinado monto, etc.
- b) objetivas: las rentas y resultados derivados de títulos públicos y obligaciones negociables, los intereses por depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de las entidades financieras por personas físicas residentes, sucesiones indivisas y por beneficiarios del exterior -en la medida que no se considere que existen transferencias de ingresos a Fiscos Extranjeros- y las rentas por venta de acciones con cotización obtenidos por personas físicas del país o del exterior.

Para la conformación de la **base imponible** se procederá de la siguiente manera:

Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes:

a) Ganancia neta:

Se parte de la ganancia bruta real (excluidos dividendos y utilidades recibidas a raíz de distribuciones efectuadas por sociedades contribuyentes del tributo residentes en el país), de la que se deducen los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente en condiciones productivas.

Para el cómputo de la ganancia neta se permite además la deducción de conceptos, tales como: aportes obligatorios a los sistemas de jubilaciones y pensiones y a obras sociales y, con determinados límites, primas de seguro de vida, gastos de sepelio, aportes voluntarios a los sistemas de jubilación, seguros de retiro, cuotas o abonos a instituciones de cobertura médica, gastos de asistencia sanitaria, médica y paramédica e intereses de créditos hipotecarios por compra o construcción de inmuebles nuevos o usados destinados a casa habitación hasta \$ 20.000 anuales.

b) Deducciones personales:

Finalmente, se deducen de la ganancia neta deducciones en concepto de ganancia no imponible, cargas de familia y deducción especial a las que se les aplica un porcentaje progresivo de disminución en función del monto de la ganancia neta.

Sociedades de Capital y Establecimientos Permanentes:

Se determina en función de la ganancia bruta real (sin incluir dividendos recibidos a raíz de distribuciones efectuadas por sociedades sujetas al impuesto residentes en el país), de la que se deducen los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente en condiciones de productivas.

Las **alícuotas aplicables**, según el caso, serán las siguientes:

Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes:

Tasas progresivas, según una escala de 8 tramos de ganancia, desde un mínimo de 9% a un máximo de 35%. La alícuota marginal máxima se aplica sobre ganancias netas imponibles superiores a \$ 200.000.

El resultado de operaciones de compraventa de acciones, cuya permanencia en el patrimonio supere los 12 meses, será gravado con una alícuota del 15%.

Sociedades de Capital y Establecimientos Permanentes:

Alícuota proporcional del 35% sobre la ganancia neta imponible.

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, abonado en un ejercicio fiscal, puede ser utilizado como **pago a cuenta** del Impuesto a las Ganancias por 10 años a partir del ejercicio próximo al del pago y hasta el límite del monto del segundo determinado anualmente.

Los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicio de laboreo de la tierra, siembra y cosecha, podrán computar como **pago a cuenta** del presente tributo el 100% del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gas-oil que utilicen en sus maquinarias agrícolas. También tendrán esta posibilidad los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima, hasta el límite del impuesto abonado en las operaciones mencionadas.

Los operadores de servicios de transporte automotor de carga y de pasajeros podrán computar como **pago a cuenta** de este impuesto y sus correspondientes anticipos, el 100% del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gas licuado para uso automotor, o gas natural comprimido (GNC), efectuadas en el respectivo período fiscal y utilizadas en las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, en las condiciones que fije la reglamentación.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de Enero de 2001 el Impuesto a los Intereses Pagados, ingresado en cada ejercicio anual, podrá ser computado como **pago a cuenta** de este Impuesto, hasta el límite de una deuda de \$ 100.000 con una alícuota del 5% sobre los intereses calculados a la tasa del 15%.

II.1.D.2 Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

Según la Ley N° 25.063, Título V, constituye el **hecho imponible** la tenencia de activos al cierre de cada ejercicio, resultante tanto de bienes situados en el país como en el exterior con carácter permanente. Los **sujetos pasivos** serán:

- a) Las sociedades, asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país.
- b) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo.
- c) Los organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016, no incluidos en los incisos precedentes.
- d) Las personas físicas y sucesiones indivisas por la titularidad de inmuebles rurales.
- e) Los fideicomisos y fondos comunes de inversión constituidos en el país.
- f) Los establecimientos estables situados en el país, pertenecientes a sujetos del exterior.

No estarán alcanzadas las acciones y participaciones en el capital de otras entidades sujetas al tributo, bienes situados en la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (Ley 19.640), bienes comprendidos en el régimen de inversión minera (Ley 24.196) y bienes pertenecientes a entidades reconocidas como exentas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (incisos d), e), f), g), m) y r), artículo 20, de la Ley de Impuesto a las Ganancias).

La **base imponible** se compondrá con el valor total de los activos poseídos al cierre de cada ejercicio comercial (o año calendario cuando no se lleven registros que permitan confeccionar balances), valuados de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias.

No se consideran activos los saldos pendientes de integración de los accionistas. Asimismo, no resultan computables a los fines de la liquidación, los siguientes conceptos: dividendos, percibidos o no, utilidades acreditadas o percibidas correspondientes a ejercicios comerciales de la sociedad emisora o en la que se tuviere la participación, cerrados durante el transcurso del ejercicio por el cual se liquida el tributo.

Tampoco será computable (en el ejercicio de adquisición o inversión y en el siguiente) el valor correspondiente a los bienes muebles amortizables -excepto

automóviles- y a las inversiones en la construcción o mejora de edificios que no revistan el carácter de bienes de cambio.

Los bienes improductivos resultan siempre computables.

Las entidades bancarias y las compañías de seguros sometidas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación considerarán como base imponible del gravamen el 20% del valor de sus activos gravados.

Las empresas cuyo objeto principal sea la celebración de contratos de leasing, y como objeto secundario la realización de actividades financieras y fideicomisos financieros vinculados a sus contratos, considerarán como base imponible el 20% del valor de sus activos gravados.

Estarán **exentos** del tributo los bienes del activo gravado en el país, cuyo valor determinado resulte igual o inferior a \$ 200.000. Esta cifra se incrementará cuando existan activos gravados en el exterior, en el porcentaje que estos últimos representen del activo total. No se encuentran incluidos en la exención los bienes de cambio o los que no se encuentren afectados en forma exclusiva a la actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera, minera, forestal o de prestación de servicios inherentes a la actividad del sujeto pasivo (bienes no explotados).

Sin embargo, la totalidad del activo resultará gravado cuando la base imponible supere la cifra mencionada precedentemente.

La **alícuota** aplicable será del 1% sobre la base imponible.

El monto de Impuesto a las Ganancias, determinado para el mismo período fiscal, podrá computarse como **pago a cuenta** de este tributo, excepto por la parte que corresponda a bienes no explotados.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de Enero de 2001, el Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresario podrá ser computado como **pago a cuenta** del Impuesto a las Ganancias o, si no fuera posible, del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, hasta el límite de una deuda de \$ 100.000 con una alícuota de impuesto del 5% sobre los intereses, calculados a la tasa de interés del 15%.

Cuando los sujetos pasivos de este impuesto sean titulares de bienes gravados, situados con carácter permanente en el exterior y por los cuales se hubieran pagado tributos similares, podrán computar como **pago a cuenta** los importes abonados hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los citados bienes del exterior.

II.1.E Imposición sobre el comercio y las transacciones internacionales

II.1.E.1 Derechos de Importación:

La base legal de estos tributos se encuentra en el Código Aduanero y en el Decreto N° 2275/94 y sus modificaciones y el **hecho Imponible** es la importación definitiva de mercancías para consumo. Los **sujetos pasivos** son los titulares de importaciones definitivas de bienes para consumo.

El Poder Ejecutivo Nacional puede otorgar **exenciones** totales o parciales, con carácter sectorial o individual, con el objeto de atender alguna de las siguientes finalidades:

- a) Seguridad pública o defensa nacional.
- b) Necesidades de la salud pública, de la sanidad animal o vegetal o la política alimentaria.
- c) Promoción educacional, cultural, científica, técnica o deportiva.
- d) Accionar de instituciones religiosas y demás entidades de bien público sin fines de lucro o para satisfacer exigencias de solidaridad humana.
- e) Facilitar la inmigración y la colonización del país.
- f) Realización de ferias, exposiciones, congresos, muestras.

La **base imponible** será el valor en aduana determinado de acuerdo al Código Aduanero y a las normas vigentes o, en su caso, sobre precios oficiales CIF si estos fueren superiores.

Dado que Argentina es miembro integrante del MERCOSUR, rigen para las importaciones los **derechos** fijados por el Arancel Externo Común, con los regímenes transitorios otorgados para el caso de Paraguay y Uruguay y con las excepciones otorgadas a su vez a posiciones arancelarias de los cuatro países integrantes en función a necesidades de política económica doméstica.

En general, hay **alícuotas** ad valorem que van del 0% al 22,5%, excepto para bienes del sector automotriz cuyo arancel máximo es de 35%. Existen también **derechos específicos** para algunos productos de los siguientes sectores: textiles, calzados, juguetes, y duraznos en conserva.

El Comercio Intrazonal está prácticamente desgravado salvo por sectores que los cuatro países consideran sensibles y temporalmente necesitados de protección arancelaria; esto comprende principalmente, para Argentina, posiciones vinculadas a papeles, calzado, textiles, azúcares, jugos, neumáticos, aceros, electrodomésticos, muebles y café soluble; para Brasil, existen aranceles intrazona para posiciones referidas a manufacturas de caucho, vidrios, vinos y algunas conservas de frutas.

II.1.E.2 Tasa de Estadística:

Esta Tasa está legislada en el Código Aduanero y normada por la Ley N° 23.664 y el Decreto N° 108/99, su **hecho imponible** es la importación definitiva de mercancías para consumo y los **sujetos pasivos** los titulares de las importaciones definitivas.

Están **exentas** de la tasa las importaciones de productos originarios del MERCOSUR (excluidos bienes de capital, informática y telecomunicaciones, combustibles y otros bienes de menor significación).

La **base imponible** es el valor en aduana determinado de acuerdo al Código Aduanero y a las normas vigentes o, en su caso, sobre precios oficiales CIF si estos fueren superiores. Se aplican una **alícuota ad valorem** del 0,5%, que se combina con la siguiente escala de montos máximos por tramos de base imponible (de ambos el que resulte menor):

Base imponible:	Monto máximo a percibir:
menor a u\$s 10.000	u\$s. 50
entre u\$s 10.000 y u\$s 20.000, inclusive	u\$s. 100
entre u\$s 20.001 y u\$s 30.000, inclusive	u\$s. 200
entre u\$s 30.001 y u\$s 50.000, inclusive	u\$s. 300
entre u\$s 50.001 y u\$s 100.000, inclusive	u\$s. 400
mayor a u\$s 100.001	u\$s. 500

II.2 Imposición provincial

II.2.A Imposición sobre la venta de bienes y servicios

II.2.A.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Este tributo recaudado por los gobiernos provinciales y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires, está legislado por los respectivos Códigos Tributarios dictados por las Legislaturas Provinciales, las que también aprueban anualmente la Ley Impositiva conteniendo las alícuotas (por actividad) y el impuesto mínimo a tributar por determinados comercios y servicios.

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos se aplica en cascada y está sujeto al efecto piramidación, rasgos atenuados a partir de los 90 por la aplicación de alícuotas 0, en casi todas las provincias, a la Producciones Primarias y Manufactureras, siempre que las transacciones se realicen dentro de la jurisdicción respectiva.

Si bien las provincias tienen total facultad legislativa para normar cada uno de los aspectos del tributo, existe un alto grado de armonización y coordinación fiscal entre éstas para evitar una competencia fiscal dañosa vía alícuotas. Existe además un mecanismo jurídico fiscal denominado el Convenio Multilateral, cuyo objetivo es la reasignación provincial de las bases imponibles del tributo en el caso de las ventas de bienes o prestaciones de servicios de carácter interjurisdiccional.

El **hecho imponible** del Impuesto es el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera fuere la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice.

Revisten el carácter de **contribuyentes** del tributo las personas de existencia visible o jurídicas (públicas o privadas), las asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho, las entidades de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma, las uniones transitorias de empresas y agrupaciones de colaboración empresarial, en cuanto obtengan ingresos brutos derivados de una actividad gravada.

El impuesto considera dos tipos de **exenciones**, las **subjetivas** (en razón de la calidad del sujeto, como por ejemplo el sector público nacional, provincial, municipal, representaciones diplomáticas y consulares, iglesias, etc)) y las **objetivas**, que atienden a la actividad desarrollada.

La **base imponible** estará constituida por el monto total de los ingresos brutos generados por las actividades gravadas en el período fiscal respectivo, ya sea por venta de bienes, prestaciones de servicios, retribuciones de la actividad ejercida, intereses obtenidos por operaciones crediticias o cualquier otra operación realizada.

Se permitirán, entre otras, las siguientes **deducciones** en el cómputo de la base imponible del tributo:

- a) Los Impuestos Internos abonados.
- b) Los Impuestos sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural (Ley 23.966).
- c) Descuentos y bonificaciones otorgados a compradores de bienes o usuarios de servicios.
- d) Créditos Incobrables en el período, según índices justificativos de incobrabilidad: cesación de pagos, quiebra, concurso, desaparición del deudor, prescripción o iniciación de cobro compulsivo.
- e) Importe de envases o mercaderías devueltas por el comprador.
- f) Importes destinados a apoyo de actividades educativas, que cuenten con reconocimiento oficial o parra ayuda a discapacitados, beneficencia o caridad.

Los siguientes conceptos, entre otros, se considerarán **ingresos no computables** para la determinación de la base imponible:

- a) Reintegros de capital (depósitos, locaciones, créditos, descuentos o adelantos).
- b) Ingresos de comisionistas, compañías de ahorro y préstamo, consignatarios y similares, por sus operaciones de intermediación.
- c) Ingresos por venta de bienes usados, aceptados como parte de pago de unidades nuevas o usadas.
- d) Subsidios y subvenciones públicas de cualquier nivel gubernamental.
- e) El **débito fiscal** total correspondiente al Impuesto al Valor Agregado.
- f) **Los ingresos provenientes de las exportaciones**, incluyendo las prestaciones de servicios al exterior o a las zonas francas y los reintegros o reembolsos acordados por la Nación a los exportadores.
- g) Percepción de aranceles médicos, bioquímicos, odontológicos y otros generados por prestaciones reguladas por el sistema de seguridad social y para prestadores inscriptos en los listados de obras sociales y mutuales.

El tributo cuenta con **alícuotas ad-valorem**, incluyendo siempre una general y un conjunto de alícuotas especiales para determinadas actividades económicas. La siguiente tabla ejemplifica las tasas utilizadas en las cinco jurisdicciones en las que se localizan mayoritariamente los sectores económicos analizados:

TABLA 3 - ALICUOTAS

	Buenos Aires	C. de B. Aires	Córdoba	Santa Fé
Producción de Bienes (Industrias Manufactureras)	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%
Comercio Mayorista - alícuota general	3%	3%	2,50%	2,80%
Comercio Minorista - alícuota general	3%	3%	3,50%	3,50%
Expendio de combustibles líquidos y gas natural*	3,50%	3,48%	3,50%	3,50%
Electricidad, Gas y Agua (consumo industrial)	3,50%	3%	2,50%	2,50%
Servicios prestados a empresas	3,50%	3%	3,50%	3,50%
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	3,50%	3%	3,50%	3,50%
Ejercicio de profesiones liberales	Exento	Exento	Exento	Exento
Préstamos de dinero (aplicable sobre intereses)	2,50%	4,90%	4%	15%
Seguros	2,50%	4,90%	5%	3,50%
Locación de inmuebles	3,50%	3%	3,50%	4,10%

(*) Incluye la alícuota correspondiente a Industria de Combustibles Líquidos y Gas Natural, cuyo nivel es de 0,10%, 0,48%, 0,25% y 0,25%, respectivamente, en Buenos Aires, Ciudad de Buenos Aires, Córdoba, Chaco, Entre Ríos y Santa Fe.

Como se mencionara precedentemente, la mayoría de las jurisdicciones aplican alícuota 0 a las operaciones de la Producción Primaria y de la Industria Manufacturera, en cuanto sean transacciones **exclusivamente** realizadas en el ámbito provincial.

II.2.A.2 Imposición sobre la propiedad

II.2.A.2.a Impuesto Inmobiliario:

Las provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires recaudan este tributo tanto sobre las propiedades urbanas como sobre los inmuebles de carácter rural. Al igual que en el caso anterior, las respectivas Legislaturas norman el tributo en sus Códigos Tributarios y aprueban anualmente la Ley Impositiva que incluye tanto las alícuotas aplicables como los coeficientes de actualización de la valuación fiscal.

El **hecho imponible** es el dominio o propiedad de inmuebles urbanos o rurales en el ámbito provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se configura además el hecho imponible en los casos de cesión inmuebles por el Estado Nacional, Provincial o Municipal, con carácter de usufructo, uso o comodato, a terceros para la explotación de actividades primarias, comerciales, industriales o de servicios y en el tenencia precaria otorgada por entidad pública nacional, provincial o municipal.

Serán **contribuyentes** del Impuesto Inmobiliario quienes tengan el dominio, posesión a título de dueño de los inmuebles y quienes reciban la cesión o tenencia precaria mencionada precedentemente.

Como en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, existen también en este tributo **exenciones** denominadas de **pleno derecho** (inmuebles del Estado Nacional, Provincial y Municipal, inmuebles de representaciones diplomáticas e inmuebles de la Iglesia Católica destinados al culto, a vivienda de religiosos o a la enseñanza) y **subjetivas**.

Inmuebles Urbanos (sujetos solo al impuesto básico):

La **base imponible** para el impuesto básico es la respectiva **valuación fiscal** que resulta de multiplicar la valuación de la propiedad, determinada por el Servicio de Catastro, por el coeficiente de actualización que anualmente fije la Ley Impositiva.

Inmuebles Rurales (Impuesto Básico y Adicional):

La **base imponible** para el impuesto básico se determina en forma similar que el caso de inmuebles urbanos. La suma de estas, correspondientes a inmuebles rurales de un mismo contribuyente, conformará la base imponible para el impuesto adicional.

Las **alícuotas** del Impuesto, para inmuebles urbanos, son de carácter ad valorem y pueden alcanzar, en algunas provincias, hasta 1,7%. En general, los valores modales se ubican en 1% y 1,2% y algunas provincias aplican además esquemas progresivo de tasas, según la valuación fiscal de la propiedad.

En el caso de inmuebles rurales, además de las alícuotas para el impuesto básico mencionadas precedentemente, se utilizan esquemas progresivos de tasas que alcanzan hasta el 0,4% o 0,5%, según las provincias, para el impuesto adicional.

II.2.A.3 Otros impuestos provinciales

II.2.A.3.a Impuesto de Sellos:

Este tributo es aplicado por las provincias y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires y está legislado por los respectivos Códigos Tributarios dictados por las Legislaturas Provinciales las que además, y similar a los dos instrumentos precedentes, aprueban anualmente la Ley Impositiva conteniendo las alícuotas correspondientes a cada acto, contrato u operación y los casos en que corresponde una

cuota fija. Su **hecho imponible** son los actos, contratos u operaciones de carácter oneroso, instrumentados o realizados en el territorio provincial y los. **sujetos pasivos** las personas que realicen actos, contratos u operaciones que configuren el hecho imponible del Impuesto.

Como en los dos tributos provinciales precedentemente incluidos, este impuesto también considera dos tipos de **exenciones**, las **subjetivas** (en razón de la calidad del sujeto) y las **objetivas**, que atienden a la actividad desarrollada.

La **base imponible** estará conformada por el valor nominal expresado en los actos, instrumentos y operaciones gravadas. Las provincias aplican en general, salvo por algunas operaciones que están alcanzadas con cuotas fijas, **tasas ad-valorem** sobre los actos, contratos u operaciones gravadas, siendo el rango de variación bastante amplio entre las 24 jurisdicciones y dentro de cada una de éstas.

En los casos en los que los sectores analizados están localizados, el valor modal de la alícuota es del 1% en provincia de Buenos Aires, con operaciones alcanzadas por el 0,25% y otras con 1,50%, 4% y 20% (ésta última solo para billetes de lotería). En la provincia de Córdoba el valor modal es de 0,60%, con valores inferiores que varían entre 0,20% y 0,50% y valores superiores de 1,4%, 1,5% y 1,8% respectivamente. Finalmente, en Santa Fé, la alícuota más generalizada es la de 1%, con valores inferiores de 0,05%, 0,10%, 0,30% y 0,50% y alícuotas superiores del orden del 1,40%, 3% y 20% (ésta última, como en Buenos Aires, para billetes de lotería).

II.3 Imposición municipal

II.3.A Contribuciones sobre la venta de bienes y servicios

II.3.A.1 Contribución sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios:

Esta contribución, legislada bajo distintas denominaciones y aplicada en virtud de los servicios de contralor, salubridad, higiene, asistencia social, desarrollo de la economía y otros, es recaudada por todas las municipalidades del país y está prevista en los Códigos Tributarios dictados por los respectivos Consejos Deliberantes, los que también aprueban anualmente la Ley Impositiva conteniendo las alícuotas (por actividad) y la contribución mínima a tributar por determinados comercios y servicios.

Similar al caso del Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos (del cual es casi una réplica), esta Contribución se aplica en cascada y está sujeta al efecto piramidación. Por otro lado, y si bien el carácter federal de Argentina dota a los municipios con facultades legislativas totales respecto a la Contribución, existe un importante grado de coordinación fiscal entre éstas para evitar una competencia fiscal vía alícuotas. Se recurre también en este caso al Convenio Multilateral para la reasignación de la Contribución generada por ventas de bienes o prestaciones de servicios de carácter interjurisdiccional.

El **hecho imponible** es el ejercicio a título oneroso, dentro del ejido municipal, de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios u otra y revisten el carácter de **contribuyentes** las siguientes personas o entidades, que realicen en forma habitual las actividades gravadas:

- a) Las personas de existencia visible.
- b) Las sucesiones indivisas.
- c) Las personas jurídicas de carácter público o privado y las simples asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho.
- d) Las entidades que, sin reunir las cualidades del inciso anterior, existan de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma.
- e) Las uniones transitorias de empresas.

Al igual que en el caso provincial, la Contribución admite dos tipos de **exenciones**, las **subjetivas de pleno derecho** (en razón de la calidad del sujeto) y las **objetivas de pleno derecho**, que atienden a la actividad desarrollada.

La **base imponible** estará constituida por el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal respectivo, ya sea por venta habitual de bienes, remuneración por prestaciones de servicios u otros pagos en retribución de otras actividades gravadas.

Se permitirán, entre otras, las siguientes **deducciones** en el cómputo de la base imponible de la contribución:

- a) Los Impuestos Internos a los consumos abonados.
- b) Los Impuestos sobre Combustibles Líquidos y Gas Natural.
- c) El débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.
- d) Descuentos y bonificaciones otorgados a compradores de bienes o usuarios de servicios y el importe de mercaderías devueltas.
- e) Para la producción de electricidad, gas, vapor, agua y servicios sanitarios, los tributos de cualquier jurisdicción de los que el contribuyente sea agente de retención o de recaudación.

Se considerará además **ingreso no computable** para la determinación de la base imponible el proveniente de las **exportaciones**, salvo actividades conexas de transporte, depósito, estibaje, etc.

La contribución se basa en **alícuotas ad-valorem**, siendo la del 0,5% la más generalizada (aplicable a los ítems alcanzables de las tres actividades económicas analizadas); el nivel de alícuotas fluctúa sin embargo entre 0,3% y 2,1%, según el tipo de bien que se venda o el servicio que se preste. Algunos servicios, como por ejemplo clubes nocturnos, whiskerías, servicios de esparcimiento, negocios con música, canchas de bowling, negocios de juegos electrónicos o pools tienen fijadas alícuotas con un monto mínimo para la contribución que resulte.

II.3.B Contribuciones sobre la propiedad

II.3.B.1 Contribuciones sobre los Inmuebles:

Los municipios argentinos recaudan, en algunos casos con diferentes denominaciones, esta contribución sobre los inmuebles localizados en sus respectivos ejidos. Como se mencionara precedentemente, los concejos deliberantes reglan la contribución en sus Códigos Tributarios y aprueban anualmente la Ley Impositiva que incluye tanto las alícuotas aplicables como los coeficientes de actualización de la valuación fiscal.

El **hecho imponible** es el dominio o propiedad de inmuebles ubicados dentro del ejido municipal, alcanzados directa o indirectamente con cualquiera de los siguientes servicios: alumbrado público, barrido y limpieza de calles, recolección y tratamiento de residuos domiciliarios, prestación de servicios cloacales, higiene y conservación de espacios verdes, conservación del arbolado público, nomenclatura parcelaria, higiene y desmalezamiento de baldíos y cualquier otro servicio municipal no retribuido específicamente.

Serán **contribuyentes** de la Contribución sobre los Inmuebles los titulares de dominio. Los usufructuarios o poseedores a título de dueño o concesionario serán solidariamente responsables con los primeros.

Existen también, como en el caso provincial, **exenciones** denominadas **subjetivas** y **objetivas**. En cuanto a la **base imponible**, el procedimiento para su determinación (a cargo de las oficinas de catastro municipales) es similar al caso del Impuesto Inmobiliario Provincial ya que la valuación fiscal es anualmente actualizada por coeficientes determinados por los respectivos concejos municipales; es de hacer notar sin embargo que en el caso de las municipalidades más pequeñas suele ser usual utilizar el denominado Régimen de Avalúo de la Propiedad Inmueble y, en muchos casos, el monto de la Contribución es directamente proporcional a los metros de frente de la propiedad, relacionando estos con los servicios municipales que la propiedad recibe.

En cuanto a las **alícuotas** aplicables, éstas varían según el municipio pero generalmente se encuentran entre el 0,70% y el 1% para las localidades de mayor tamaño poblacional.

III. METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA

Para la determinación de la carga tributaria nominal y efectiva se procedió, en primer lugar, a elaborar la estructura porcentual costo-precio de los servicios en el mercado doméstico, para cada una actividades consideradas (autotransporte de carga y aéreo de carga). Para ello se partió primero de los coeficientes técnicos brindados por la Matriz Simétrica de Insumo-Producto de Argentina (Usos de la Producción a Precios Básicos correspondientes a los dos sectores analizados), contrastándose y corrigiéndose posteriormente la estructura preliminar identificada con información específica sobre diversos ítems de costos del transporte brindada por informantes calificados⁷.

La cuantificación monetaria de los ítems se hizo en relación al precio de la unidad de medida utilizada en cada caso (tonelada/kilómetro en el caso transporte automotor de carga y tonelada transportada en el transporte aéreo), con respecto al cual quedó también definida la incidencia porcentual de cada uno de los ítems en el precio final.

III.1 CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA EN EL AUTOTRANSPORTE DE CARGA

A partir de las modalidades encontradas en el servicio de autotransporte de carga en Argentina, la estructura costo-precio para cargas por camión se calculó para tarifas de Servicios de Larga Distancia⁸ bajo la alternativa de que la empresa se haga cargo del total del transporte de la carga y, también, cuando la empresa tercerice parte de la carga que contrata⁹. El racional económico de esta última modalidad consiste en evitar una flota de camiones que pueda llevar a capacidad de transporte ociosa para la firma, recurriendo ésta a terceros para afrontar las necesidades adicionales del ciclo.

El paso siguiente consistió en identificar, para cada ítem, el quantum correspondiente de carga tributaria nacional, provincial y municipal, a partir de los impuestos que gravan a las actividades seleccionadas y que fueron analizados en la sección precedente. La asignación de Impuestos se hizo por ítem cuando la modalidad de aplicación del tributo lo hizo posible (impuestos que recaen directamente sobre la compra de bienes, insumos y factores productivos) y como Otros Costos Impositivos en el caso de tributos tales como Impuestos sobre los Débitos y Créditos Bancarios y sobre la Propiedad Automotor e Inmueble, por ser no posible su asignación a un ítem determinado (impuestos que no recaen directamente sobre la compra de bienes e insumos o uso de factores).

⁷ Se contó para ello con colaboración y asesoramiento de cámaras y empresas del sector transporte, entre ellas las pertenecientes a la Cámara Empresaria del Autotransporte de Cargas de Córdoba, la Confederación Argentina del Autotransporte de Carga (CATAC) y la Federación Argentina de Entidades Empresarias del Autotransporte de Carga (FADEEAC).

⁸ Si bien no utilizaron en este Estudio, las Cámaras del sector reúnen también información y estiman tarifas para servicios de transporte de carga urbanos y suburbanos y para corta y media distancia.

⁹ Esta modalidad está bastante difundida entre muchas empresas del sector y consiste en que una empresa toma la obligación contractual de trasladar la carga pero subcontrata a su vez su transporte generalmente con contratistas independientes.

Es importante destacar que para la determinación de la principal carga tributaria provincial se utilizaron las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos vigentes en la Provincia de Buenos Aires, por ser ésta la jurisdicción que concentra la mayor parte de la actividad, similar criterio guió la elección de las contribuciones municipales de municipios bonaerenses como representativas de este nivel de gobierno. Se utilizó además para el análisis una rentabilidad standard para el sector del 5% y se consideraron empresas de tamaño representativo del sector de autotransporte de carga¹⁰.

Metodológicamente, las estructuras costo-precio se desarrollaron para Servicios de Autotransporte de Cargas en el Mercado Interno y, en línea con los objetivos del Estudio, se estimó la Carga Tributaria Total Efectiva, concepto que implica que se han realizado todos los ajustes posibles por créditos fiscales y beneficios impositivos permitidos por la legislación vigente¹¹.

La estructura costo-precio y carga tributaria efectiva para el transporte terrestre de carga de larga distancia (sin tercerización de servicios), con datos promedios para el período 2001-2003 y para el total de la actividad, se deriva de la Tabla I del Anexo Metodológico y sus ítems se reflejan porcentualmente en las Tablas 4 y 5 siguientes:

TABLA 4 – ESTRUCTURA COSTO PRECIO PARA EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (SIN TERCERIZACION DE SERVICIOS)

ITEMS	%/PR.	IIBB	TSG	I..INT	D.I.	C. MUN.
Combustible	0,1910	0,0067	0,0076			0,0010
Personal	0,1133			0,0028		
Cubiertas y Autopartes	0,1110	0,0033				0,0006
Seguros e Inst. Financieras	0,0851	0,0021		0,0009		0,0004
Material Rodante	0,0480	0,0015			0,0002	0,0002
Reparaciones	0,0468	0,0014				0,0002
Gtos. Generales y de Admin.	0,0482	0,0015				0,0003
Servicios Varios	0,0347	0,0012				0,0002
Lubricantes	0,0271	0,0008				0,0001
Servicios de Transporte	0,0029	0,0001				-
Rentabilidad Empresaria	0,0394					
	0,7475	0,0186	0,0076	0,0037	0,0002	0,0030
Imp. s/Créd. y Déb. Bancar.	0,0120					

¹⁰ Sin embargo, el tamaño de la empresa no resulta crucial para el análisis de incidencia impositiva realizada dado que los impuestos para la cual ésta es un dato importante pueden compensarse con otros (caso del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta como crédito del Impuesto a las Ganancias) o tienen momentáneamente suspendida su aplicación (i.e. Impuestos Internos sobre la compra de vehículos gasoleros).

¹¹ Se han excluido en este caso los montos de impuestos que han sido computados a cuenta de otros y los impuestos cuya aplicación está al presente suspendida por disposiciones legales vigentes.

Imp. Prov. y Munic. s/Prop.	0,0002					0,0001
Imp. Propiedad Automotor	0,0140					
Imp. Ing. Brutos s/Fletes		0,0196				
Imp. Valor Agregado	0,1735					

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Matriz Simétrica de Insumo Producto de la Argentina, de la Cámara Empresaria del Autotransporte de Carga de Córdoba, la Confederación Argentina de Autotransporte de Carga (CATAC) y de la Federación Argentina de Entidades Empresarias del Autotransporte de Carga (FADEEAC).

Referencias:

%/PR: Porcentaje sobre el precio final del servicio incluido el Impuesto al Valor Agregado.

IIBB: Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos.

TSG: Tasa sobre el Gasoil.

I.INT.: Impuestos Internos.

D.I.: Derechos de Importación y Tasa de Estadística.

C. MUN.: Contribuciones Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios.

La tabla precedente incluye ya el impacto de las exenciones, beneficios y créditos impositivos a saber: los Impuestos sobre los Combustibles¹² y sobre la Ganancia Mínima Presunta¹³, tomados como pagos a cuenta del Impuesto a las Ganancias; las Contribuciones Patronales sobre los Salarios¹⁴ tomadas como crédito fiscal para el Impuesto al Valor Agregado y los Impuestos Internos¹⁵ sobre Vehículos y Motores a Gas Oil, prorrogada su no aplicación hasta el 31 de Diciembre de 2004. El componente tributario de la estructura costo-precio de la Tabla 4 se reproduce en la Tabla 5 siguiente, en la que los porcentajes de los diferentes impuestos están agrupados tanto por tipo de tributo como por el nivel gubernamental que lo recauda:

TABLA 5 – CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA PARA EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (SIN TERCERIZACION DE SERVICIOS)
(como porcentajes del precio final y de la carga tributaria efectiva)

IMPUESTOS NACIONALES		0,2108		0,7916
Impuesto al Valor Agregado	0,1735		0,6515	
Imp. s/Débitos y Créditos Bancar.	0,0120		0,0451	

¹² De computarse este Impuesto, su monto alcanzaría a los \$ 111.798 con una incidencia de más del 2% del precio total.

¹³ Aunque por la eliminación en Enero de este año de los Planes de Competitividad, las empresas de autotransporte de carga no están más exentas del pago del 1% sobre sus activos en concepto de Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, este último puede sin embargo tomado como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

¹⁴ El decreto 814/2001 (art. 4º) permite a su vez que las Contribuciones Patronales efectivamente abonadas puedan computarse como crédito fiscal en el IVA en montos que resulten de aplicar a las mismas bases imponibles los puntos porcentuales que para cada provincia o región se determine. A título de ejemplo, el mencionado decreto permite compensar 1,90 puntos porcentuales de IVA en el Gran Córdoba, 2,95 puntos porcentuales en Santa Fé y 4 puntos porcentuales en el Gran Mendoza.

¹⁵ La prórroga implica en este caso que el precio de los camiones, por ejemplo, no incluye el 10% en concepto de este impuesto.

Tasa sobre el Gas Oil	0,0076		0,0285	
Impuestos Internos	0,0037		0,0139	
Derechos de Importación	0,0002		0,0008	
Impuesto a las Ganancias	0,0138		0,0518	
IMPUEST. PROVINCIALES		0,0524		0,1968
Impuesto sobre Ingresos Brutos	0,0382		0,1434	
Impuesto sobre la Prop. Automot.	0,0140		0,0526	
Impuesto sobre la Prop. Inmueble	0,0002		0,0008	
CONTRIB. MUNICIPALES		0,0031		0,0116
Contrib. s/Act. Com., Ind. y Serv.	0,0030		0,0112	
Contrib. s/Propiedad Inmueble	0,0001		0,0004	
TOTAL	0,2663	0.2663	1,0000	1,0000

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Tabla 4.

La Tabla 5 muestra en primer lugar que la carga tributaria efectiva total, cuando no existe tercerización de servicios en el transporte automotor de cargas, alcanza en el mercado doméstico argentino a 26,63% del valor agregado por la actividad, correspondiendo algo menos del 80% de dicha carga a impuestos recaudados por el gobierno nacional y algo más del 20% a impuestos provinciales. Reflejan estos porcentajes la ya conocida concentración de la recaudación de impuestos en el nivel superior de gobierno, resultado del régimen de coparticipación vigente mediante el cual las provincias delegaron a la Nación tributos tales como el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias.

En cuanto a incidencia total, el Impuesto al Valor Agregado, con 17,35%, es el tributo porcentualmente dominante de la carga tributaria efectiva, seguido en importancia por el Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos, con un aporte de algo más de 3,82 puntos porcentuales a la carga tributaria efectiva total. Como ya se mencionara, el carácter plurifásico y acumulativo de este impuesto responde por casi la mitad del porcentaje citado¹⁶. Es de notar el importante impacto de este impuesto el que, junto con el IVA, representa casi el 80% del total de la carga tributaria efectiva del autotransporte de carga.

Sin bien de menor magnitud, no son sin embargo desdeñables los aportes que otros cuatro tributos hacen a la carga tributaria determinada, a saber: Impuesto a la Propiedad Automotor¹⁷, 1,40%; Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios, 1,20%; Impuesto a

¹⁶ La tabla 4 muestra que 1,86 puntos porcentuales corresponde al impuesto tributado en las diversas compras y servicios intermedios requeridos para prestar el servicio de transporte. La naturaleza de este tributo hace que también haya un efecto adicional del mismo sobre el precio final (el denominado efecto piramidación) que no está medido en este trabajo.

¹⁷ En algunas provincias argentinas este impuesto es provincial mientras que en otras (por ejemplo Córdoba) la ley que establece el tributo, su base imponible y sus alícuotas es provincial pero lo recaudan los municipios y a ellos se destina la mayor parte de la recaudación.

las Ganancias, 1,38%¹⁸ y Tasa sobre el Gasoil, 0,76%. Finalmente, una parte substancial de la incidencia de los Impuestos Internos (0,28%) y del Contribuciones Municipales (0,30%) resulta respectivamente de su aplicación sobre las Primas de Seguros de Accidentes de Trabajo y sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios.

TABLA 6 – ESTRUCTURA COSTO PRECIO PARA EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (CON TERCERIZACION DE SERVICIOS)

ITEMS	%/PR.	IIBB	TSG	I..INT	D.I.	C. MUN.
Combustible	0,1702	0,0060	0,0068			0,0009
Personal	0,1010			0,0025		
Cubiertas y Autopartes	0,0989	0,0030				0,0005
Seguros e Inst. Financieras	0,0759	0,0019		0,0007		0,0004
Material Rodante	0,0427	0,0013			0,0002	0,0002
Reparaciones	0,0417	0,0012				0,0002
Gtos. Generales y de Admin.	0,0429	0,0013				0,0002
Servicios Varios	0,0310	0,0011				0,0002
Lubricantes	0,0242	0,0007				0,0001
Servicios de Transporte	0,0026	-				-
Transporte Tercerizado	0,0802	0,0016				0,0004
Rentabilidad Empresaria	0,0394					
	0,7507	0,0181	0,0068	0,0032	0,0002	0,0031
Imp. s/Créd. y Déb. Bancar.	0,0120					
Imp. Prov. y Munic. s/Prop.	0,0002					0,0001
Imp. Propiedad Automotor	0,0124					
Imp. Ing. Brutos s/Fletes		0,0196				
Imp. Valor Agregado	0,1736					

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Matriz Simétrica de Insumo Producto de la Argentina, de la Cámara Empresaria del Autotransporte de Carga de Córdoba, la Confederación Argentina de Autotransporte de Carga (CATAC) y de la Federación Argentina de Entidades Empresarias del Autotransporte de Carga (FADEEAC).

Referencias:

%/PR: Porcentaje sobre el precio final del servicio incluido el Impuesto al Valor Agregado.

IIBB: Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos.

TSG: Tasa sobre el Gasoil.

I.INT.: Impuestos Internos.

D.I.: Derechos de Importación y Tasa de Estadística.

C. MUN.: Contribuciones Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios.

¹⁸ Respecto a este Impuesto se aclara que su monto se obtuvo aplicando una alícuota proporcional del 35% sobre el beneficio neto del sector, lo que supuso que la mayoría de los sujetos pasivos son sociedades anónimas o de responsabilidad limitada. Asimismo, se consideró que las empresas de autotransporte de carga no trasladan este impuesto a la tarifa; habría sin embargo evidencias en la práctica de al menos la traslación de un tercio del mismo.

TABLA 7 – CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA PARA EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (CON TERCERIZACION DE SERVICIOS)

(como porcentajes del precio final y de la carga tributaria efectiva)

IMPUESTOS NACIONALES		0,2096		0,7966
Impuesto al Valor Agregado	0,1736		0,6598	
Imp. s/Débitos y Créditos Bancar.	0,0120		0,0456	
Tasa sobre el Gas Oil	0,0068		0,0258	
Impuestos Internos	0,0032		0,0122	
Derechos de Importación	0,0002		0,0008	
Impuesto a las Ganancias	0,0138		0,0524	
IMPUEST. PROVINCIALES		0,0503		0,1912
Impuesto sobre Ingresos Brutos	0,0377		0,1433	
Impuesto sobre la Prop. Automot.	0,0124		0,0471	
Impuesto sobre la Prop. Inmueble	0,0002		0,0008	
CONTRIB. MUNICIPALES		0,0032		0,0122
Contrib. s/Act. Com., Ind. y Serv.	0,0031		0,0118	
Contrib. s/Propiedad Inmueble	0,0001		0,0004	
TOTAL	0,2631	0,2631	1,0000	1,0000

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Tabla 6.

Si bien los porcentajes de la Tabla 7 (derivados de los datos de la Tabla II del Anexo Metodológico) permiten afirmar que la carga tributaria efectiva total en el transporte automotor de cargas, cuando existe tercerización de servicios, no difiere substancialmente de la del caso previamente analizado (sin tercerización) en ninguno de los tres aspectos considerados, a saber: su magnitud total, nivel de gobierno que recauda e incidencia de cada impuesto, la comparación de las tablas 5 y 7 sugiere sin embargo los siguientes comentarios:

- la carga tributaria efectiva total resulta ligeramente menor (0,32 puntos porcentuales) cuando hay tercerización de servicios de carga, aunque éste es básicamente un efecto aritmético producido por la introducción de la parte de tarifas cedidas a las otras empresas en la composición porcentual del precio.
- Por la misma razón mencionada precedentemente, cae la participación de todos los otros impuestos nacionales salvo la del IVA, ya que éste se sigue aplicando sobre la tarifa que aplican los transportistas y la de Ganancias, cuya alícuota se sigue aplicando sobre el beneficio neto. La fuerte predominancia del IVA en la carga tributaria y su modalidad de aplicación explican porque, en el caso de tercerización de servicios, la participación de los impuestos nacionales en la carga tributaria solo cayera un 0,6%.

- En el caso de los impuestos provinciales, la caída de 4% en la carga tributaria efectiva (contra una caída de solo 0,6% en los nacionales) está explicada básicamente por la menor incidencia que ahora tiene el Impuesto sobre los Automotores el que, al igual que lo explicado anteriormente, diluye en parte su participación en el total por ser una cantidad fija. Sin embargo, la disminución de 11,4% en Automotores es compensado por la menor caída en Ingresos Brutos que solo fue del 1,3%.

Las Tablas 8 y 9 siguientes permiten visualizar la carga tributaria efectiva originada en la prestación efectiva del servicio, sea con o sin tercerización (o impuestos que recaen sobre el proceso productivo de la actividad) y la que se produce por tenencia de activos o generación de beneficios:

TABLA 8 – CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA PARA EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (SIN TERCERIZACION DE SERVICIOS)
(como porcentajes del precio final y de la carga tributaria efectiva)

IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE SE GENERA AL PRESTARSE EL SERVICIO			0,2382	<u>0,8945</u>
IMPUESTOS NACIONALES		0,1970		0,7398
Impuesto al Valor Agregado	0,1735			
Imp. s/Débitos y Créditos Bancar.	0,0120			
Tasa sobre el Gas Oil	0,0076			
Impuestos Internos	0,0037			
Derechos de Importación	0,0002			
IMPUEST. PROVINCIALES		0,0382		0,1434
Impuesto sobre Ingresos Brutos	0,0382			
CONTRIB. MUNICIPALES		0,0030		0,0113
Contrib. s/Act. Com., Ind. y Serv.	0,0030			
IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE SE GENERA INDEPENDIENTEMENTE DE LA PRESTACION DEL SERVICIO			0,0281	<u>0,1055</u>
IMPUESTOS NACIONALES		0,0138		0,0518
Impuesto a las Ganancias	0,0138			
IMPUEST. PROVINCIALES		0,0142		0,0533
Impuesto sobre la Prop. Automot.	0,0140			
Impuesto sobre la Prop. Inmueble	0,0002			

CONTRIB. MUNICIPALES		0,0001		0,0004
Contrib. s/Propiedad Inmueble	0,0001			
TOTAL	0,2663	0.2663	0,2663	1,0000

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Tabla 5.

TABLA 9 – CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA PARA EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (CON TERCERIZACION DE SERVICIOS)
(como porcentajes del precio final y de la carga tributaria efectiva)

IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE SE GENERA AL PRESTARSE EL SERVICIO			0,2366	<u>0,8993</u>
IMPUESTOS NACIONALES		0,1958		0,7442
Impuesto al Valor Agregado	0,1736			
Imp. s/Débitos y Créditos Bancar.	0,0120			
Tasa sobre el Gas Oil	0,0068			
Impuestos Internos	0,0032			
Derechos de Importación	0,0002			
IMPUEST. PROVINCIALES		0,0377		0,1433
Impuesto sobre Ingresos Brutos	0,0377			
CONTRIB. MUNICIPALES		0,0031		0,0118
Contrib. s/Act. Com., Ind. y Serv.	0,0031			
IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE SE GENERA INDEPENDIENTEMENTE DE LA PRESTACION DEL SERVICIO			0,0265	<u>0,1007</u>
IMPUESTOS NACIONALES		0,0138		0,0524
Impuesto a las Ganancias	0,0138			
IMPUEST. PROVINCIALES		0,0126		0,0479
Impuesto sobre la Prop. Automot.	0,0124			
Impuesto sobre la Prop. Inmueble	0,0002			
CONTRIB. MUNICIPALES		0,0001		0,0004
Contrib. s/Propiedad Inmueble	0,0001			

TOTAL	0,2631	0.2631	0,2631	1,0000
--------------	---------------	---------------	---------------	---------------

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Tabla 7.

A partir de la lectura de los porcentajes en las dos tablas precedentes, los siguientes aspectos surgen nítidamente del análisis:

- en los dos casos, la carga tributaria efectiva resultante de la prestación del servicio de autotransporte de carga es dominante y alcanza prácticamente al 90% de la total. Indudablemente, esto tiene su explicación en la incidencia del Impuesto al Valor Agregado que responde -en ambas variantes- por 65 de los 89 puntos porcentuales y representa en promedio el 73% de los impuestos cuyo hecho imponible se genera por la prestación del servicio.
- la carga tributaria no vinculada a la efectiva prestación del servicio (originada en la tenencia de activos o generación de rédito), que alcanza en promedio al 10% del total, no presenta el mismo grado de concentración observado en el párrafo anterior. Ahora, ésta se distribuye prácticamente en partes iguales entre el Impuesto a las Ganancias y los Impuestos Provinciales y las Contribuciones Municipales sobre Automotores y Propiedad Inmueble.
- las dos conclusiones precedentes tienen su correlato en cuanto a la contribución de cada nivel gubernamental a la carga tributaria efectiva: mientras que el nivel nacional fortalece su participación en el caso de impuestos que recaen sobre el proceso productivo (casi 83%), los niveles subnacionales responden ahora por algo más del 50% de la carga tributaria que no se origina directamente en la prestación del servicio.

III.2 CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA EN EL TRANSPORTE AEREO DE CARGA

La estructura costo-precio para empresas aéreas se calculó para tarifas de servicios de carga domésticos que promedian la corta, media y larga distancia, aunque con una diferencia substancial respecto del autotransporte de carga. En este último caso, las empresas están únicamente abocadas a la prestación de dicho servicio mientras que en general las empresas aéreas comparten el servicio de pasajeros con el de cargas¹⁹; en este sentido, la estructura presentada debe considerarse en cierta forma una aproximación metodológica en cuanto que no absorbe ni representa totalmente los ítems de costo (renovación del equipo e inversiones, reparaciones, etc.) y algunos otros como Combustibles y Personal se comparten entre el área de pasajeros y la de cargas.

¹⁹ Si bien existen numerosos ejemplos de empresas aéreas cuyo objeto exclusivo es el servicio de cargas, ya sea con aviones propios o arrendados; un ejemplo de ellos son las conocidas empresas de courier.

En cuanto al procedimiento para la identificación de la carga tributaria efectiva se remite, por su similitud, a lo explicado en la sección III.1, reiterándose que se supuso una rentabilidad standard del 5% y que se realizaron los ajustes por créditos fiscales y beneficios impositivos permitidos por la legislación vigente.

La estructura costo-precio y carga tributaria efectiva para el transporte aéreo de carga en el mercado doméstico, con datos promedios para el período 2001-2003 y para el total de la actividad, se derivó de la Tabla VII del Anexo Metodológico y sus ítems se reflejaron porcentualmente en las Tablas 10 y 11 siguientes:

**TABLA 10 – ESTRUCTURA COSTO PRECIO PARA EL TRANSPORTE
AEREO DE CARGA**

ITEMS	%/PR.	IIBB	CSS	I.INT.	ISC	D.I.	C. MUN.
Combustible	0,0960	0,0034			0,0113		0,0005
Personal	0,0429		0,0073	0,0011			
Cubiertas y Autopartes	0,0200	0,0006					0,0001
Seguros e Inst. Financieras	0,0886	0,0022		0,0009			0,0004
Inversiones	0,2575	0,0076				0,0004	0,0013
Reparaciones	0,0110	0,0003					0,0001
Gtos. Generales y de Admin.	0,0496	0,0015					0,0002
Servicios Varios	0,0707	0,0025					0,0004
Lubricantes	0,0221	0,0007					0,0001
Servicios de Transporte	0,0254	0,0009					0,0001
Rentabilidad Empresaria	0,0393						
Imp. s/Créd. y Déb. Bancar.	0,0120						
Imp. Prov. y Munic. s/Prop.	0,0010						0,0005
Imp. Propiedad Automotor	0,0122						
Imp. Ing. Brutos s/Fletes		0,0338					
Imp. Valor Agregado	0,1735						

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Matriz Simétrica de Insumo Producto de la Argentina, Año 1997.

Referencias:

%/PR: Porcentaje sobre el precio final del servicio incluido el Impuesto al Valor Agregado.

IIBB: Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos.

CSS: Contribuciones de Seguridad Social.

I.INT.: Impuestos Internos.

ISC: Impuesto sobre los Combustibles.

D.I.: Derechos de Importación y Tasa de Estadística.

C. MUN.: Contribuciones Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios.

La tabla 10 precedente incluye ya el impacto del crédito impositivo por el Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, tomado como pago a cuenta del Impuesto a las

Ganancias. El componente tributario de la estructura costo-precio de la Tabla 10 se reproduce en la Tabla 11 siguiente, en la que los porcentajes de los diferentes impuestos están agrupados tanto por tipo de tributo como por el nivel gubernamental que lo recauda:

**TABLA 11 – CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA PARA EL TRANSPORTE
AEREO DE CARGA**
(como porcentajes del precio final y de la carga tributaria efectiva)

IMPUESTOS NACIONALES		0,2203		0,7579
Impuesto al Valor Agregado	0,1735		0,5968	
Imp. s/Débitos y Créditos Bancar.	0,0120		0,0413	
Impuestos sobre el Combustible	0,0113		0,0389	
Contribuc. de Seguridad Social	0,0073		0,0251	
Impuestos Internos	0,0020		0,0069	
Derechos de Importación	0,0004		0,0014	
Impuesto a las Ganancias	0,0138		0,0475	
IMPUEST. PROVINCIALES		0,0667		0,2294
Impuesto sobre Ingresos Brutos	0,0535		0,1840	
Impuesto sobre la Prop. Automot.	0,0122		0,0420	
Impuesto sobre la Prop. Inmueble	0,0010		0,0034	
CONTRIB. MUNICIPALES		0,0037		0,0127
Contrib. s/Act. Com., Ind. y Serv.	0,0032		0,0110	
Contrib. s/Propiedad Inmueble	0,0005		0,0017	
TOTAL	0,2907	0,2907	1,0000	1,0000

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Tabla 10.

La Tabla 11 muestra en primer lugar que la carga tributaria efectiva total en el transporte aéreo doméstico de cargas alcanza en Argentina a 29,07% del valor agregado por la actividad, correspondiendo algo más del 75% de la misma a impuestos recaudados por el gobierno nacional y algo menos del 25% a impuestos provinciales. Estos porcentajes reproducen la ya mencionada concentración de la recaudación impositiva en el nivel superior de gobierno.

Al comparar sin embargo con los valores de la carga tributaria efectiva para el autotransporte de carga (tablas 5 y 7) surge que en el caso del transporte aéreo el impacto impositivo es superior en un 10%, lo que se explica por las razones que se explican seguidamente.

El autotransporte doméstico de carga tuvo siempre una situación impositiva ventajosa con respecto al aéreo: mientras que hasta principios del corriente año estuvo beneficiado por los planes de competitividad que le permitían no estar alcanzado por el

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y acreditar a cuenta del Impuesto al Valor Agregado las Contribuciones de Seguridad Social efectivamente pagadas, mantiene aún la posibilidad de compensar este último concepto. Asimismo, se le permite acreditar contra el Impuesto a las Ganancias el Impuesto sobre los Combustibles²⁰ pagados y tributa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con una alícuota menor que la del transporte aéreo²¹.

En cuanto a la incidencia de los tributos que componen la carga tributaria total, el Impuesto al Valor Agregado, con 17,35%, se mantiene lógicamente como el tributo porcentualmente dominante, seguido en este caso por el Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos, con un aporte de 5,35 puntos porcentuales, cuya participación superior a la del autotransporte de carga se explica por las mayores alícuotas aplicables al transporte aéreo; se replica asimismo el importante impacto de estos dos impuestos que representan sumados más del 78% de la carga tributaria efectiva del transporte de aéreo.

Se mantienen, respecto de los demás impuestos, las características y participación porcentual ya descrita para el otro tipo de servicio de carga pero con los siguientes dos elementos distintivos: aparecen las Contribuciones de Seguridad Social, que son ahora un costo impositivo efectivo y el Impuesto sobre los Combustibles, cuya incidencia es mayor que la de la Tasa sobre el Gasoil.

Al igual que en el caso anterior, la tabla 12 distingue entre componentes de la carga tributaria que se generan por la prestación propiamente dicha del servicio y los que son en algún modo independientes de ésta última y aunque, si bien la mayoría de las conclusiones obtenidas en el caso del autotransporte de carga son también válidas en este caso, hay un aspecto que conviene remarcar: el Impuesto al Valor Agregado, que contaba antes por 65 de los 89 puntos porcentuales de la carga y representaba el 73% de los tributos cuyo hecho imponible se generaba por la prestación del servicio, cae ahora a 60 puntos porcentuales y a 66% respectivamente y ello claramente se explica tanto por la introducción de las Contribuciones de Seguridad Social como por la incidencia diferencial del Impuesto sobre los Combustibles respecto de la Tasa sobre el Gasoil y por la mayor participación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos dentro de la carga tributaria efectiva.

TABLA 12 – CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA PARA EL TRANSPORTE
AEREO DE CARGA

(como porcentajes del precio final y de la carga tributaria efectiva)

²⁰ Si bien el autotransporte de carga está alcanzado por la Tasa sobre el Gasoil, los cuadros 5, 7 y 10 muestran que la incidencia de ésta última es menor que la del Impuesto sobre los Combustibles.

²¹ Tomando la provincia de Buenos Aires, en donde se generan la mayor cantidad de carga de ambos tipos de carga, la alícuota del impuesto es de 2% para el transporte por camiones e inferior a la del transporte aéreo (3% o 3,50% según la jurisdicción).

IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE SE GENERA AL PRESTARSE EL SERVICIO			0,2632	<u>0,9054</u>
IMPUESTOS NACIONALES		0,2065		0,7104
Impuesto al Valor Agregado	0,1735			
Imp. s/Débitos y Créditos Bancar.	0,0120			
Impuesto sobre los Combustibles	0,0113			
Contribuc. de Seguridad Social	0,0073			
Impuestos Internos	0,0020			
Derechos de Importación	0,0004			
IMPUEST. PROVINCIALES		0,0535		0,1840
Impuesto sobre Ingresos Brutos	0,0535			
CONTRIB. MUNICIPALES		0,0032		0,0110
Contrib. s/Act. Com., Ind. y Serv.	0,0032			
IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE SE GENERA INDEPENDIENTEMENTE DE LA PRESTACION DEL SERVICIO			0,0275	<u>0,0946</u>
IMPUESTOS NACIONALES		0,0138		0,0475
Impuesto a las Ganancias	0,0138			
IMPUEST. PROVINCIALES		0,0132		0,0454
Impuesto sobre la Prop. Automot.	0,0122			
Impuesto sobre la Prop. Inmueble	0,0010			
CONTRIB. MUNICIPALES		0,0005		0,0017
Contrib. s/Propiedad Inmueble	0,0005			
TOTAL	0,2907	0,2907	0,2907	1,0000

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Tabla 11.

III.3 IMPOSICION DIRECTA SOBRE LA RENTABILIDAD, CAPITAL E INVERSIONES DEL AUTOTRANSPORTE DE CARGA

Esta sección tiene por objeto, a partir de la información consignada en el capítulo II del Estudio y de las elaboraciones estadísticas precedentes, resumir el tratamiento

impositivo directo y la carga tributaria que recaen sobre el capital y las inversiones²² del sector del autotransporte de carga en Argentina.

Se recuerda, al respecto, que las respectivas estructuras costo-precio incluyeron un supuesto de rentabilidad del sector del orden del 5% y que, de acuerdo a lo desarrollado en el capítulo II, los beneficios netos de las empresas están alcanzados en Argentina por el Impuesto a las Ganancias con una alícuota proporcional del 35%²³; siendo éste el tributo directo de mayor relevancia que grava a este sector de actividad (1,38 puntos porcentuales de la carga tributaria efectiva total).

Como se explicara también en el Capítulo II, los activos de las empresas (cuando superan el escalón de \$ 200.000) están alcanzados por el Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, a una tasa del 1%. Sin embargo, la posibilidad de tomar su pago como crédito fiscal para el Impuesto a las Ganancias hace que el tributo no aparezca explícitamente en la carga tributaria efectiva que se obtuvo.

Considerando que la mayor parte de las inversiones de las empresas del sector se realizan en material rodante (camiones y acoplados), un instrumento impositivo de carácter subnacional es el responsable casi exclusivo de prácticamente la mitad de la carga tributaria efectiva directa estimada para el autotransporte de carga: el Impuesto sobre Automotores el que, como ya se aclarara, en algunas jurisdicciones es de carácter provincial, en otras municipal y en algunos casos está legislado provincialmente pero se descentralizó su percepción a los municipios²⁴. Las tablas 4 a 7 precedentes muestran que este tributo aporta 1,40 y 1,24 puntos porcentuales respectivamente a la carga tributaria efectiva, según el caso; dichos porcentajes se basaron en los valores de los camiones de mediano y gran porte generalmente usados para el servicio (ver Anexo Metodológico), alcanzados en promedio por una alícuota efectiva del orden del 2% cuando los equipos son nuevos, y del 1% al final de su período de amortización.

Otros dos impuestos subnacionales que contribuyen a la carga tributaria de carácter directo son el Impuesto Inmobiliario Provincial y la Contribución Municipal sobre los Inmuebles que se aplican precisamente sobre las propiedades inmuebles de las empresas de transporte de carga y cuya incidencia conjunta se ha estimado en el presente Estudio en el orden de 0,3 puntos porcentuales²⁵.

Se deben finalmente mencionar dos tributos de carácter indirecto que recaen sobre las inversiones del sector: en primer lugar, el Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos

²² Se indicó, en el Anexo Metodológico del presente Estudio, el tipo de vehículo considerado en el análisis y los precios de plaza para equipos nuevos: chasis, carrocería y acoplado.

²³ Salvo que la empresa de transporte de carga sea unipersonal, en cuyo caso estará sujeta a un esquema progresivo de tributación, aunque no es este el caso del sector en Argentina.

²⁴ Esta es por ejemplo la modalidad aplicada en la provincia de Córdoba, obedeciendo la legislación provincial a garantizar que los municipios no compitan para atraer vehículos a su radio mediante menores bases imponibles o alícuotas reducidas.

²⁵ A diferencia del ítem Material Rodante, que es de propiedad de las empresas, en el caso Inmuebles se da tanto la propiedad como el alquiler de los inmuebles; en este último caso, el ítem aparece incluido en la clasificación más general de Gastos Generales y de Administración.

incluido en la compra de vehículos el que, como se muestra en las tablas mencionadas, contribuye en promedio con 0,15 puntos porcentuales a la carga tributaria efectiva y los Impuestos Internos (cuya alícuota es del 10% sobre el valor del bien). Se destaca con respecto a éste último tributo que su no participación en la carga tributaria efectiva se responde a que su aplicación (sobre vehículos a gas oil) está suspendida hasta el 31-12-2004.

IV. CONCLUSIONES

Las tablas del Anexo Metodológico muestran las estructuras costo-precio obtenidas para el autotransporte de carga, con y sin tercerización, y para el transporte aéreo de carga, en todos los casos para servicios prestados en el mercado doméstico argentino²⁶. Posteriormente, se utilizaron dichas estructuras y la información brindada por el capítulo II del presente Estudio para cuantificar la carga tributaria efectiva de los servicios incluidos en el análisis.

Según muestran las tablas I y II del Anexo Metodológico, Combustibles, Personal, Cubiertas y Autopartes y Seguros, con porcentajes promedios respectivamente del 25,45%, 15,10%, 14,79% y 11,65% son los cuatro ítems que inciden mayormente en el costo puro²⁷ de los servicios de autotransporte de carga, sean éstos tercerizados²⁸ o no. Sin embargo, la situación cambia substancialmente en el transporte aéreo de carga, ya que en este caso Inversiones (37,65%), Combustibles (14,04%) y Seguros (12,96%) son los tres ítems más importantes del costo puro, aun cuando ya se advirtiera que la estructura de costo representa una aproximación al verdadero valor ya que en los servicios aéreos (y salvo excepciones) se comparte en general el servicio de pasajeros con el transporte de carga.

La **carga tributaria efectiva**, en ambas variantes del autotransporte de carga, se ubicó ligeramente por arriba del 26% del precio final siendo -y como era de esperar- el **Impuesto al Valor Agregado** el tributo más importante, aportando más de 17 puntos porcentuales a la primera y representando más del 65% del total de la misma.

Se destaca seguidamente un impuesto provincial plurifásico acumulativo: el **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, cuya participación en la carga tributaria ronda los 4 puntos porcentuales y representa algo más del 14% de la misma, porcentaje éste último que agregado al del IVA conforma una participación del 80% del total.

Los porcentajes antes mencionados condicionan asimismo la distribución de la carga tributaria entre impuestos nacionales y subnacionales, la que sigue en líneas generales las respectivas participaciones de los dos impuestos mencionados.

Cuando el análisis se efectúa distinguiendo entre tributos que recaen directamente sobre el proceso productivo (**o derivados de la efectiva prestación del servicio**) y los que son **independientes de éste**, los primeros -también denominados impuestos indirectos- alcanzan prácticamente a 24 puntos porcentuales o al 90% de la carga tributaria efectiva. Es de hacer notar sin embargo que, mientras en el caso descrito los dos impuestos mencionados explican prácticamente la carga tributaria, en el caso de los **impuestos que son independientes de la prestación del servicio** la participación está distribuída en forma mucho más pareja entre el conjunto de los tributos: el Impuesto Nacional a las Ganancias

²⁶ En el caso del autotransporte de carga para servicios de larga distancia exclusivamente.

²⁷ Se considera costo puro a todos los ítems que componen la estructura costo precio del servicio, excluidos los impuestos y contribuciones de todo tipo.

²⁸ Se destaca, en este caso particular, la fuerte incidencia (10,67%) del rubro Honorarios por Servicios Tercerizados.

por un lado y los Impuestos y Contribuciones subnacionales²⁹ a la Propiedad Automotor e Inmueble.

Finalmente, y a pesar del desarme gradual que se viene produciendo en todo el esquema de promoción impositiva (exenciones y créditos fiscales), uno de cuyos últimos hechos fue la derogación a principios del corriente año de los denominados Planes de Competitividad, algunas disposiciones importantes aún subsisten y benefician particularmente al autotransporte de cargas, a saber: la posibilidad de computar a cuenta del Impuesto a las Ganancias el Impuesto sobre los Combustibles efectivamente abonado y las diversas posibilidades de computar a cuenta del Impuesto al Valor Agregado el importe abonado en carácter de Contribuciones de Seguridad Social. Baste señalar que, de no existir la posibilidad de los créditos fiscales mencionados, la carga tributaria efectiva del autotransporte de carga se incrementaría en la menos 3,60 puntos porcentuales³⁰.

Otro régimen de disminución fiscal que aún subsiste, aún cuando es aplicable a cualquier sector de actividad económica, es el que permite imputar a cuenta del Impuesto a las Ganancias los montos abonados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, que grava con 1% la tenencia de activos netos de las empresas.

Si bien el análisis de la **carga tributaria efectiva que alcanza a las cargas aéreas** reproduce prácticamente todas las líneas generales marcadas en el caso precedente el mayor porcentaje de ésta, 29,03%, se explica fundamentalmente por el menor acceso que el sector tiene a los créditos fiscales (caso del Impuesto sobre los Combustibles y las Contribuciones de Seguridad Social) y por las mayores alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que alcanza a la prestación de este servicio. Se menciona, a título de ejemplo de la afirmación precedente, el aporte del Impuesto sobre los Combustibles y de las Contribuciones de Seguridad Social a la carga tributaria del sector (casi 2 puntos porcentuales) y la incidencia marginal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (1,60 puntos porcentuales), lo que a su vez explica porque los impuestos generados por la prestación del servicio son en el caso aéreo superiores en importancia a los del autotransporte de carga (90,54% versus 89,45% y 89,93% respectivamente).

Un análisis más cuidadoso de las tablas 5, 6 y 11 precedentes permite a continuación extraer conclusiones con implicancias de política tributaria respecto a un punto que todavía no fue mencionado en este Estudio, a saber: la necesidad de rever en la carga tributaria (o mejor en la estructura tributaria argentina) la **existencia de tributos con un fuerte impacto distorsivo** tanto respecto del comportamiento de los sujetos económicos como del desempeño de la economía en su conjunto:

- este es en primer lugar el caso del Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos, cuyo carácter plurifásico acumulativo ocasiona, a diferencia del Impuesto al Valor Agregado,

²⁹ Se recuerda que existen en Argentina Impuestos Provinciales y Contribuciones Municipales sobre la Propiedad Inmueble. El Impuesto Automotor es en algunas jurisdicciones de carácter provincial y en otras compartido con los municipios.

³⁰ Esto es particularmente notorio en el caso del Transporte Aéreo de Carga, que no tiene acceso a todos los créditos fiscales mencionados.

un marcado efecto piramidación³¹ que puede en algunos casos promover integraciones forzadas en sectores de actividad, con el objeto de evitar la generación del hecho imponible.

- el otro caso está representando por el Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios, que grava con el 0,6% tanto las entradas como las salidas de dinero de las cuentas corrientes bancarias. La distorsión económica causada por este impuesto es doble, ya que no solo alcanza a las operaciones registradas con una alícuota total gravosa (1,2%), sino que el intento de evadir su aplicación conduce inevitablemente -via operaciones no registradas- a un incremento en el porcentaje de economía informal o paralela³².

³¹ El efecto piramidación es el incremento resultante en el precio del producto por aplicación acumulativa del tributo; es decir, su aplicación en cascada hace que la alícuota efectiva del mismo sea superior a su alícuota legal.

³² A pesar de las fuertes presiones que permanentemente realizan los operadores económicos y de la evidencia del impacto nocivo del impuesto, el importante aporte del impuesto a la recaudación total está demorando la efectivización varias veces anunciada por las autoridades económicas de la disminución de las alícuotas del tributo.

ANEXO METODOLOGICO

A. CONFORMACION DE LA ESTRUCTURA DE COSTOS DEL SERVICIO DE AUTOTRANSPORTE DE CARGAS

El método utilizado para conformar la estructura de costos se basó en utilizar los valores resultantes (determinados a partir de los respectivos coeficientes técnicos) para el subsector de autotransporte de cargas de la Matriz Simétrica Insumo Producto de la República Argentina, elaborada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos para el año 1997.

Este novedoso método³³, cuyas principales virtudes son las de brindar un cómputo microeconómico, basado en un marco macroeconómico y en una fuerte base conceptual, que puede ser utilizado operativamente y en forma objetiva. Con el fin de contrastar la solidez del método utilizado, se compararon las estimaciones con estructuras de costo de transporte elaboradas por los Departamentos de Estudio de las dos más importantes entidades gremiales empresarias del ramo en el país: la Federación Argentina de Entidades Empresarias del Autotransporte de Carga (FADEEAC) y la Confederación Argentina del Autotransporte de Carga (CATAC).

Dado que el énfasis del presente Estudio está colocado en la evaluación de la carga tributaria efectiva que afecta al Servicio de Autotransporte de Carga de Larga Distancia, prestado en el Mercado Doméstico, los siguientes supuestos fueron utilizados para conformar una estructura de costos tipo:

Equipo utilizado comúnmente: Grande

Marcas más comunes: Fiat Iveco/Scania T 113/ Mercedes Benz 1938

Precio en Plaza de los Equipos Nuevos de Medianos y de Gran Porte:

Camión Iveco Eurocar 170 E 22, 250 hp (chasis y carrocería): \$ 122.000

Camión Iveco Trukker, 440 hp (chasis y carrocería): \$ 182.000

Camión Scania (chasis y carrocería): \$ 250.000

Acoplado: \$ 40.000

Combustible utilizado y precio: Gas Oil - \$ 1,25 por litro

Recorrido - Media Anual: 80.000 Kms. a 100.000 Kms.

Vida Util Promedio - Camión: 1.200.000 Kms.

Vida Util Promedio - Acoplado: 1.000.000 Kms.

La utilización de la ya mencionada información de la Matriz Simétrica Insumo Producto (ver detalle en Tabla del Anexo Estadístico abajo) permitió obtener las Tablas I y II siguientes, con información agregada en millones de pesos de 1997 y en porcentaje del costo del Servicio de Autotransporte de Carga y para las dos variantes a analizar: sin tercerización y con tercerización del servicio respectivamente. Cabe aclarar que la presentación en forma agregada de los componentes del costo no se debió a una limitación

³³ El método fué anteriormente utilizado con bastante éxito por el autor para identificar la Estructura Costo-Precio del Sector Avícola argentino, ver E. Rezk y F. Rezende (2003).

de la información proporcionada por la Matriz sino a la necesidad de hacerlos comparables con las series presentadas por las dos entidades gremiales empresarias mencionadas.

TABLA I – ESTRUCTURA DE COSTOS PARA EL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (SIN TERCERIZACION DE SERVICIOS)

ITEMS	En millones de pesos de 1997	% del Costo
Combustible	931,646	26,98
Personal	552,627	16,00
Cubiertas y Autopartes	541,264	15,67
Seguros e Inst. Financieras	415,263	12,02
Gtos. Generales y de Admin.	235,011	6,80
Material Rodante	233,919	6,77
Reparaciones	228,306	6,61
Servicios Varios	169,440	4,91
Lubricantes	132,292	3,83
Servicios de Transporte	14,151	0,41
Total	3.453,919	100,00

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Matriz Simétrica de Insumo Producto de la Argentina-Año 1997, Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Buenos Aires, Argentina.

TABLA II – ESTRUCTURA DE COSTOS PARA EL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (CON TERCERIZACION DE SERVICIOS)

ITEMS	En millones de pesos de 1997	% del Costo
Combustible	931,646	23,93
Personal	552,627	14,20
Cubiertas y Autopartes	541,264	13,90
Seguros e Inst. Financieras	415,263	10,67
Gtos. Generales y de Admin.	235,011	6,04
Material Rodante	233,919	6,01
Reparaciones	228,306	5,87
Servicios Varios	169,440	4,35
Lubricantes	132,292	3,40
Servicios de Transporte	14,151	0,36
Transporte Tercerizado	438,693	11,27
Total	3.892,612	100,00

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Matriz Simétrica de Insumo Producto de la Argentina-Año 1997, Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Buenos Aires, Argentina.

La Tabla III refleja la información brindada por FADEEAC, entidad que presenta información tanto para Servicios de Distribución Urbana y para Larga Distancia (en ambos casos sin tercerización de servicios). Dado que esta entidad computa a "Patentes y Tasas" entre sus costos, este ítem fué eliminado posteriormente para posibilitar una comparación con la estructura elaborada a partir de la Matriz Simétrica Insumo Producto; con el mismo fin, se consolidaron posteriormente en un solo rubro "Gastos Generales" y "Peajes".

TABLA III – ESTRUCTURA DE COSTOS PARA EL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (SIN TERCERIZACION DE SERVICIOS)

ITEMS	<u>% del Costo</u> Distribución Urbana	<u>% del Costo</u> Larga Distancia
Combustible	0,21	0,32
Personal	0,27	0,16
Cubiertas	0,01	0,15
Seguros	0,15	0,11
Reparaciones	0,15	0,08
Material Rodante	0,10	0,07
Lubricantes	0,03	0,03
Gastos Generales	0,05	0,03
Peajes	0,02	0,03
Patentes y Tasas	0,01	0,02
Costos Financieros	-	-

Fuente: Estructura de Costos del Autotransporte de Carga proporcionado por la Federación Argentina de Entidades Empresarias del Autotransporte de Carga (FADEEAC).

La información recibida del Departamento de Estudios de CATAC comprende todos los Servicios de Autotransporte, a saber: Urbano y Suburbano, Corta, Media y Larga Distancia utilizándose, a fines de comparación, solo los valores presentados en las columnas D de la Tabla IV siguiente. Al igual que en el caso anterior, y por los mismos requerimientos de uniformidad mencionados, los siguientes ítems no fueron incluidos en el análisis: Cargas Sociales, Impuestos, Impuestos sobre los Ingresos Brutos e Interés del Capital Invertido³⁴; finalmente, varios de los ítems descriptos en la Tabla IV debieron ser agrupados para responder al esquema utilizado en los dos casos anteriores.

TABLA IV – ESTRUCTURA DE COSTOS PARA EL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA (SIN TERCERIZACION DE SERVICIOS)³⁵

³⁴ Si bien este concepto es de profunda significación económica, ya que identifica el Costo de Oportunidad de la actividad, no se lo utiliza como base imponible de ningún tributo y por tanto su inclusión no es operativa para el cálculo de la carga tributaria efectiva.

³⁵ Los valores porcentuales de la tabla IV corresponden a Estudios de Costo por Km recorrido y a Tarifas por Ton/Km.

ITEMS	A. \$ ³⁶	A. %	B.\$ ³⁷	B. %	C. \$ ³⁸	C. %	D.\$ ³⁹	D.%
Combustible	0,4637	6,85	0,3340	5,29	0,4676	6,68	0,6012	11,48
Lubricantes	0,0241	0,36	0,0690	1,09	0,0690	0,99	0,1278	2,44
Lavado de Motor	0,0063	0,09	0,0126	0,20	0,0126	0,18	0,0152	0,29
Lavado del Equipo	0,1358	2,01	0,0542	0,86	0,0433	0,62	0,0030	0,06
Engrase del Equipo	0,0366	0,54	0,0398	0,63	0,0250	0,36	0,0274	0,52
Cámaras y Cubiertas	0,0651	0,96	0,0903	1,43	0,3283	4,69	0,5355	10,23
Conserv. Cámar. y Cubiertas	0,0065	0,10	0,0090	0,14	0,0328	0,47	0,0536	1,02
Fondo Renov. Mat. Rodante	0,5974	8,82	0,5075	8,04	0,7128	10,18	0,3499	6,68
Conserv. y Rep. M. Rodante	0,5218	7,70	0,4491	7,12	0,6530	9,31	0,2949	5,63
Equipo de Vehículo	0,0086	0,13	0,0109	0,17	0,0089	0,13	0,0074	0,14
Asig. Pers. por km recorrido	-	-	-	-	0,0747	1,07	0,0747	1,43
Gastos directos por km.	1,8659	27,55	1,5764	24,99	2,4172	34,66	2,0905	39,93
Sueldo Personal Conducción	0,2973	4,39	0,2432	3,86	0,1455	2,08	0,0946	1,81
Cargas Sociales	0,2656	3,92	0,2173	3,44	0,1967	2,81	0,1512	2,89
Alquiler Garage	0,0393	0,58	0,0429	0,68	0,0340	0,49	0,0332	0,63
Seguros del Personal	0,0184	0,27	0,0150	0,24	0,0191	0,27	0,0124	0,24
Seguros del Equipo	1,4476	21,38	1,5074	23,89	0,4122	20,17	0,8291	15,83
Seguros de la Carga	0,6285	9,28	0,5142	8,15	0,3263	4,66	0,2121	4,05
Impuestos	0,6717	9,92	0,6746	10,69	0,8453	12,07	0,7283	13,91
Gastos de Administración	0,4330	6,54	0,4127	6,54	0,4581	6,54	0,3425	6,54
Interés del Capital Invertido	1,0950	16,17	1,1050	17,52	0,1385	16,26	0,7423	14,18
Total gastos fijos por km.	4,9064	72,45	4,7324	75,01	4,5756	65,34	3,1456	60,07
Gastos fij. y dir. por km.	6,7723	100	6,3088	100	7,0029	100	5,2361	100
Impuestos s/Ingresos Brutos	0,2370	3,50	0,2208	3,50	0,2451	3,50	0,1833	3,50
Costo por km recorrido	7,0093		6,5296		7,2480		5,4194	

Fuente: Estructura de Costos del Autotransporte de Carga proporcionado por el Departamento Técnico de la Confederación Argentina de Autotransporte de Carga (CATAC), valores correspondientes a Abril de 2003.

La Tabla V siguiente permite comparar los porcentajes cada ítem de costos (sin inclusión de servicios tercerizados) obtenidos de las tres fuentes mencionadas, los cuales fueron ya uniformados para su análisis y en la forma que se describiera precedentemente:

TABLA V - CUADRO COMPARATIVO DE LAS ESTRUCTURAS DE COSTO DEL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGAS (SIN TERCERIZACION DEL SERVICIO)

ITEMS	Matriz Insumo	FADEEAC	CATAC
-------	---------------	---------	-------

³⁶ Corresponde a Servicios Urbanos y Suburbanos, equipo considerado: chico naftero.

³⁷ Corresponde a Servicios de Corta Distancia, equipo considerado: chico gasolero.

³⁸ Corresponde a Servicios de Media Distancia, equipo considerado: mediano gasolero.

³⁹ Corresponde a Servicios de Larga Distancia, equipo considerado: grande gasolero.

	Producto⁴⁰	% del costo	% del costo
Combustibles	26,98	32,65	16,63
Personal	16,00	16,33	4,70
Cubiertas	15,67	15,31	16,30
Seguros	12,02	11,23	29,15
Reparaciones	6,61	8,16	8,66
Material Rodante	6,77	7,14	9,88
Lubricantes	3,83	3,06	4,29
Gastos Generales	6,80	3,06	9,48
Peajes	-	3,06	-
Costos Financieros	-	-	-
Alquileres	-	-	0,91
Servicios Varios	4,91	-	-
Servicios de Transporte	0,41	-	-

Fuente: Elaboración propia en base a datos de las tablas I, III y IV precedentes.

La Tabla VI siguiente refleja el proceso de **identificación de coincidencias básicas** entre las tres estructuras de costo, a saber: la obtenida a partir de la Matriz Simétrica de Insumo Producto y las de los Departamentos de Estudios de FADEEAC y CATAC respectivamente:

TABLA VI - COINCIDENCIAS BASICAS⁴¹ EN LAS ESTRUCTURAS DE COSTO DEL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGAS (SIN TERCERIZACION DEL SERVICIO)

ITEMS	Matriz Insumo Producto FADEEAC		Matriz Insumo Producto CATAC		FADEEAC CATAC	
Combustibles	26,98	32,65	-	-	-	-
Personal	16,00	16,33	-	-	-	-
Cubiertas	15,67	15,31	15,67	16,30	15,31	16,30
Seguros	12,02	11,23	-	-	-	-
Reparaciones	6,61	8,16	-	-	8,16	8,66
Material Rodante	6,77	7,14	-	-	-	-
Lubricantes	3,83	3,06	-	-	3,83	4,29
Gastos Generales	6,80	3,06	-	-	-	-
Peajes	-	3,06	-	-	-	-
Costos Financieros	-	-	-	-	-	-
Alquileres	-	-	-	-	-	-
Servicios Varios	-	-	-	-	-	-

⁴⁰ Porcentajes respecto de Usos Totales a Precios de Comprador, excluido Actividades Complementarias de Transporte e incluido Personal.

⁴¹ El criterio utilizado para definir una coincidencia básica entre datos de dos fuentes diferentes es que los porcentajes no difieran en más del 25%.

Servicios de Transporte	-	-	-	-
Coincidencias Básicas	94,68	96,94	15,67	16,30
	27,30	29,25		

Fuente: Elaboración propia en base a datos de las tabla V precedente.

La Tabla VI precedente muestra que el nivel de coincidencia básica porcentual, cuando se comparan la estructura de costo del servicio derivada de la Matriz con la elaborada por FADEEAC, alcanza en promedio al 95%. Se observa además que, a nivel de ítems de costo, en ningún caso la disparidad entre porcentajes supera al 25% y que -salvo en el caso de Combustibles, Reparaciones y Lubricantes- dicha disparidad es menor al 12% en el resto de los ítems. La magnitud de las coincidencias básicas se reduce notablemente cuando se comparan las series agregadas de costo de FADEEAC y de CATAC (algo menor al 30%), mientras que ésta solo alcanza a un promedio del 15% en la comparación entre las series derivadas de la Matriz y la elaborada por CATAC respectivamente.

Si bien se enfatiza que el objetivo del presente Estudio no fue evaluar la calidad de las estructuras de costo elaboradas por diversas organizaciones o entidades, y que tampoco el presente Anexo Metodológico brinda elementos o sustento para afirmar que determinadas estructuras de costo son superiores a otras, los desarrollos precedentes permiten sin embargo plantear las dos conclusiones siguientes:

- la Matriz Simétrica de Insumo Producto es una fuente idónea para derivar una Estructura de Costos de una actividad económica.
- ya sea que se utilice la estructura de costo derivada de la Matriz Simétrica o la elaborada por el Departamento de Estudios de FADEEAC, las conclusiones que se obtendrán respecto a la carga tributaria efectiva total del Servicio de Autotransporte de Carga serán prácticamente similares.

B. CONFORMACION DE LA ESTRUCTURA DE COSTOS DEL SERVICIO DE CARGAS AEREAS

A partir de los buenos resultados obtenidos al desarrollar la estructura costo precio del autotransporte de carga, cuya confiabilidad se demostró con las contrastaciones realizadas y consignadas en la sección anterior, se recurrió nuevamente a este método para conformar dicha estructura en el transporte aéreo. A este fin, se utilizaron los valores (determinados a partir de los respectivos coeficientes técnicos) para el subsector de transporte aéreo de la Matriz Simétrica Insumo Producto de la República Argentina, elaborada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos para el año 1997, resultando en la estructura consignada en la Tabla VII siguiente:.

TABLA VII – ESTRUCTURA DE COSTOS PARA EL TRANSPORTE AEREO
DE CARGA

ITEMS	En millones de pesos de 1997	<u>% del Costo</u>
Combustible	109,732	14,04
Personal	48,990	6,27
Cubiertas y Autopartes	22,845	2,92
Seguros e Inst. Financieras	101,289	12,96
Inversiones	294,190	37,65
Reparaciones	12,535	1,60
Gtos. Gen. y de Administr.	56,691	7,26
Servicios Varios	80,756	10,34
Lubricantes	25,279	3,24
Servicios de Transporte	29,034	3,72
Total	781,341	100,00

Fuente: Elaboración propia en base a información de la Matriz Simétrica de Insumo Producto de la Argentina-Año 1997, Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, Buenos Aires, Argentina.

ANEXO ESTADISTICO

DESGLOSE DE LA ESTRUCTURA DE COSTOS DEL SERVICIO DE AUTOTRANSPORTE DE CARGA (CON Y SIN TERCERIZACION DEL SERVICIO) OBTENIDA A PARTIR DE LA MATRIZ SIMETRICA DE INSUMO PRODUCTO DE ARGENTINA

(en millones de pesos de 1997)

COMBUSTIBLE (Item 48)		931,646
CUBIERTAS Y AUTOPARTES		541,264
Item 57	275,840	
Item 88	<u>265,424</u>	
SEGUROS, INSTICIONES FINANCIERAS Y SERVICIOS A EMPRESAS		415,263
Item 109	129,242	
Item 110	122,039	
Item 111	<u>163,982</u>	
REPARACIONES (Item 123)		228,306
MATERIAL RODANTE		233,919
Item 77	0,784	
Item 86	174,371	
Item 87	0,011	
Item 92	0,006	
Item 96	0,896	
Item 144	<u>57,851</u>	
LUBRICANTES		132,292
Item 97	3,255	
Item 98	<u>129,037</u>	
GASTOS GENERALES Y DE ADMINISTRACION		235,011
Items 2, 32, 44, 45, 46, 47, 52, 54, 59, 61, 81	21,342	
Item 99	16,762	
Item 100	9,834	
Item 107	4,769	
Item 112	168,360	
Item 113	10,688	
Item 115	0,080	
Item 117	0,078	
Item 122	<u>3,098</u>	

SERVICIOS VARIOS		169,440
Item 93	35,991	
Item 94	18,508	
Item 95	4,538	
Item 108	<u>110,403</u>	
SERVICIOS DE TRANSPORTE		14,151
Item 102	13,756	
Item 104	0,190	
Item 105	<u>0,205</u>	
SUBTOTAL		2.901,292
TRANSPORTE TERCERIZADO (Item 106)		438,693
USOS TOTALES A PRECIOS BASICOS (Item 146)		3.339,985

DESGLOSE DE LA ESTRUCTURA DE COSTOS DEL SERVICIO DE CARGAS
AEREAS OBTENIDA A PARTIR DE LA MATRIZ SIMETRICA DE INSUMO
PRODUCTO DE ARGENTINA

(en millones de pesos de 1997)

COMBUSTIBLE (Item 48)		109,732
CUBIERTAS Y AUTOPARTES		22,845
Item 61	18,308	
Item 72	<u>4,537</u>	
SEGUROS, INSTICIONES FINANCIERAS Y SERVICIOS A EMPRESAS		101,289
Item 109	12,067	
Item 110	13,632	
Item 111	<u>75,990</u>	
REPARACIONES (Item 123)		12,535
INVERSIONES		294,190
Item 77	0,900	
Item 92	0,008	
Item 144	<u>293,282</u>	
LUBRICANTES		25,279
Item 97	4,668	
Item 98	<u>20,611</u>	
GASTOS GENERALES Y DE ADMINISTRACION		56,691
Items 32, 34, 44, 45, 46, 47, 52, 54, 56, 59, 61, 81	22,290	
Item 99	10,269	
Item 100	5,545	
Item 107	2,542	
Item 112	2,908	
Item 113	8,681	
Item 115	0,716	
Item 117	0,072	
Item 122	<u>3,668</u>	
SERVICIOS VARIOS		80,756
Item 93	53,029	
Item 94	3,502	
Item 95	0,001	
Item 108	<u>24,224</u>	

SERVICIOS DE TRANSPORTE		29,034
Item 102	2,251	
Item 104	0,114	
Item 105	<u>26,669</u>	
USOS TOTALES A PRECIOS BASICOS (Item 146)		781,341

BIBLIOGRAFIA Y REFERENCIAS:

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (2003), Iniciativa de Integración de la Infraestructura Regional en América Latina, Resumen Ejecutivo de Price Waterhouse Coopers.

DIRECCION NACIONAL DE INVESTIGACIONES Y ANALISIS FISCAL,
MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION DE LA REPUBLICA ARGENTINA.

CAMARA EMPRESARIA DEL AUTOTRANSPORTE DE CARGA DE CORDOBA.

CONFEDERACION ARGENTINA DEL AUTOTRANSPORTE DE CARGA.

E. REZK (2004), Tributación Provincial en Argentina, Incidencia Fiscal y Distribución del Ingreso, 16 Seminario Regional de Política Fiscal, CEPAL, Santiago de Chile.

E. REZK y F. REZENDE (2003), 2, *Estudios en Competitividad: Incidencia Fiscal Sectorial en el Mercosur* (en Impacto Fiscal de la Integración Económica, L. Villela, A. Barreix y J.J. Taccone Eds., Banco Interamericano de Desarrollo, Mayo, Buenos Aires).

FEDERACION ARGENTINA DE ENTIDADES EMPRESARIAS DEL
AUTOTRANSPORTE DE CARGA.

INSTITUTO DE ESTADISTICAS Y CENSOS DE LA REPUBLICA ARGENTINA,
Matriz Simétrica Insumo Producto, Año 1997, Buenos Aires.