

ESTUDIO COMPARADO DE LA TRIBUTACIÓN DEL SECTOR TRANSPORTE DE CARGA EN LA ARGENTINA, BRASIL Y URUGUAY

CONSULTORA:

Erika Amorim Araujo

...

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO
Departamento de Integración y Programas Regionales
Octubre de 2005

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

SECCIÓN I - La incidencia tributaria sobre el transporte de carga en la Argentina, Brasil y Uruguay.

I.1 Consideraciones metodológicas

I.2 Argentina

I.2.1. El transporte terrestre de carga (TTC)

I.2.2. El transporte aéreo de carga (TAC)

I.3 Brasil

I.3.1 El transporte terrestre de carga (TTC)

I.3.2. El transporte aéreo de carga (TAC)

I.4 Uruguay

I.4.1 El transporte terrestre de carga (TTC)

I.4.2. El transporte aéreo de carga (TAC)

SECCIÓN II - Comparación de la incidencia tributaria sobre el transporte de carga en la Argentina, Brasil y Uruguay

II.1. El transporte terrestre de carga (TTC)

II.2. El transporte aéreo de carga (TAC)

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

INTRODUCCIÓN

En un contexto de creciente integración internacional, caracterizado por la formación de bloques económicos regionales, el sector del transporte de carga cobra cada vez más prominencia. Por ejemplo, el tratamiento tributario conferido al sector por los distintos países participantes de un bloque crea incentivos diferenciados en relación con la ampliación de la integración comercial.

Conocer de qué manera la tributación incide sobre el precio de los fletes en cada país constituye un paso importante para la formulación de políticas tendientes a fomentar el comercio intra-bloque.

Por esta razón, el BID (Banco Interamericano de Desarrollo) encomendó la realización de estudios sobre la tributación del transporte de carga en tres países miembros del Mercosur: Argentina, Brasil y Uruguay. En dichos trabajos, elaborados entre 2004 y 2005 por especialistas de cada región, se calculó la carga tributaria efectiva sobre los servicios de transporte terrestre y aéreo de carga en los tres países en cuestión.

Insertar un comentario sobre los enlaces donde se pueden consultar los estudios.

A fin de dar continuidad a los esfuerzos mencionados, el presente trabajo tiene por objeto presentar las principales conclusiones de cada uno de los estudios y comparar el tratamiento tributario que reciben los servicios de transporte terrestre y aéreo de carga en la Argentina, Brasil y Uruguay.

El presente informe está compuesto por esta introducción y dos secciones más: la primera incluye breves comentarios de carácter metodológico, así como los cálculos realizados en cada país, mientras que la última sección traza una comparación entre los resultados encontrados, y pone de relieve los denominadores comunes y principales divergencias, si las hubiere.

SECCIÓN I - La incidencia tributaria sobre el transporte de carga en la Argentina, Brasil y Uruguay

I.1. Consideraciones metodológicas

El cálculo de la incidencia tributaria sobre el sector del transporte de carga en cada uno de los países, si bien fue realizado en forma independiente, procuró aplicar una metodología similar.

En los tres países en cuestión, el cálculo partió de la identificación de la estructura costo-precio del sector. Mediante el cotejo de esa información con la incidencia tributaria sobre el consumo intermedio y sobre el valor agregado generado por la actividad, fue posible calcular la carga fiscal que recae sobre el precio final del servicio.

El cálculo intentó considerar los impuestos y las contribuciones que se aplican a las empresas cuando estas desarrollan sus actividades así como aquellos cuya incidencia es relativamente independiente de la prestación del servicio.

En líneas generales, los primeros se asocian a los tributos indirectos, es decir, aquellos que tienen como base de incidencia los ingresos provenientes de la venta de bienes y servicios.

Es importante destacar que si los tributos arriba citados apenas recayesen sobre el valor agregado generado por la actividad no habría necesidad de calcular la tributación sobre los insumos (consumo intermedio). No obstante, dado que ésta dista mucho de ser la situación imperante en los tres países en cuestión, también fue preciso considerar este aspecto.¹

Los gravámenes que son relativamente independientes del desarrollo de la actividad se asocian con los denominados "tributos directos" y, en líneas generales, recaen sobre la renta y el patrimonio.

Para definir la estructura costo-precio, la Argentina y Brasil basaron sus trabajos en las investigaciones divulgadas por sus respectivos institutos oficiales de estadística (el Instituto de Estadísticas y Censos de la República Argentina y

¹ Es importante resaltar que la presencia de gravámenes incidentes sobre los ingresos brutos de las empresas que no generan crédito sobre lo recaudado en la compra de insumos producen efectos tributarios acumulativos.

Para más detalles sobre las características del sistema tributario de cada país, ver los estudios disponibles en [...\(citar enlaces\)](#).

el Instituto Brasileño de Geografía y Estadística).² Uruguay tomó como referencia a las empresas consideradas representativas del sector.

En los tres países analizados, los cálculos fueron mucho más precisos en el caso del transporte terrestre, puesto que éste representa el principal medio a través del cual se realiza el transporte de carga. En lo que respecta al transporte aéreo de carga, dada su importancia menor, la estructura costo-precio se calculó teniendo en cuenta también el transporte de pasajeros.

Para definir la incidencia tributaria sobre el sector del transporte de carga, la Argentina y Uruguay partieron, en general, de las alícuotas nominales vigentes y procuraron ajustarlas de modo tal de contemplar los créditos fiscales y las exenciones.

Dicho procedimiento fue posible porque la mayor parte de los impuestos argentinos y uruguayos corresponden a lo que ambos países denominan "impuestos nacionales", es decir, aquellos que son de competencia del gobierno federal y, por consiguiente, presentan la misma alícuota en todo el territorio nacional.

En Brasil, donde el grado de descentralización tributaria es mayor, la situación es un tanto más compleja, puesto que los tres niveles de gobierno (central, estadual y municipal) gozan de mucha libertad para recaudar y legislar en materia de impuestos de su competencia. Por ejemplo, la recaudación del IVA (Impuesto sobre el Valor Agregado) nacional —que representa cerca de un cuarto de la carga tributaria del país— está a cargo de los estados provinciales, que disponen de gran autonomía. En un caso extremo pueden existir 27 legislaciones diferentes.

Incluso los impuestos federales no están normalizados. Por ejemplo, la Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social o Cofins, que se aplica sobre la facturación de las empresas, contempla más de una modalidad de incidencia.

² En el caso argentino, el punto de partida para la identificación de la estructura costo-precio fueron los coeficientes técnicos de la Matriz Simétrica Insumo-Producto del país del año 1997. Para llegar al resultado final, tales estadísticas fueron cotejadas con datos obtenidos juntamente con entidades representativas del sector

En el caso brasileño, esta estructura se basó en una investigación específica sobre el sector de servicios, que incluye información sobre el sector de transporte de carga. A partir de esta investigación, se identificó la relación existente entre los ingresos brutos de la actividad y sus respectivos ítems de costos. Por tal razón, en el estudio brasileño la estructura costo-precio se denominó "costo-ingreso".

Por esta razón, en el caso brasileño no siempre es posible (ni/o deseable) medir la incidencia tributaria a partir del relevamiento de la estructura de alícuotas nominales.

En el estudio en cuestión, las alícuotas de los impuestos indirectos —los más importantes en términos de la recaudación del país y a la vez los más complejos— se calcularon cotejando la recaudación efectiva con las respectivas bases de cálculo informadas en las investigaciones del instituto oficial de estadísticas.

Cumplidas las etapas brevemente descriptas arriba —primero, la identificación de la estructura costo-precio del sector de transporte terrestre y aéreo de carga y luego, el cálculo de la incidencia tributaria sobre cada ítem de costo—, cada país estimó la carga fiscal efectiva sobre los servicios en cuestión.

Los resultados obtenidos fueron determinados por la estructura de las alícuotas y el peso de cada componente del costo sobre los ingresos totales. Así, por ejemplo, si un componente dado está sujeto a una carga impositiva muy elevada pero no representa una porción significativa de la facturación, su incidencia tributaria será menor.

También en relación con los resultados, es importante destacar que, aunque los tres países intentaron armonizar su metodología de cálculo, los procedimientos adoptados no resultaron idénticos, ya que fue necesario adaptarlos de acuerdo con las características de los respectivos sectores de transporte y, principalmente, de las especificidades de sus respectivos sistemas tributarios. Así, más allá del procedimiento adoptado, **los resultados finales, presentados más adelante, deben tomarse tan sólo como una estimación aproximada de la carga fiscal efectiva sobre los servicios de transporte terrestre y aéreo de carga de los tres países estudiados.**

Para poder comparar los resultados fue necesario introducir algunos cambios a la presentación original de los datos.

Argentina y Uruguay presentaron sus cálculos por tipo de tributo. En el caso brasileño, no fue posible proceder de la misma manera puesto que el cálculo de la incidencia de los tributos indirectos se hizo a partir de la recaudación efectiva informada en diversas investigaciones del instituto oficial de estadística.

El camino encontrado para conciliar las distintas formas de presentar los resultados fue clasificarlos por su base de incidencia. Tal procedimiento no debe representar mayores problemas para los interesados en el tema, ya que facilita la comprensión de quienes no conocen en detalle la función de los tributos cobrados en cada país.

Por último, cabe destacar que en los estudios sobre la Argentina y Uruguay no queda claro el período sobre el cual se efectuaron los cálculos. En el primer caso, apenas se informa que la estructura costo-precio fue elaborada sobre la base de la Matriz Simétrica Insumo Producto de 1997 y los datos suministrados por entidades del sector correspondientes al período 2001-2003, pero nada se dice en cuanto a la estructura de las alícuotas. En el caso uruguayo, no se dispone de ninguna información al respecto.

En el estudio brasileño, tanto la estructura costo-precio como la incidencia tributaria se estimó sobre la base de la información disponible correspondiente al año 2002.

En la sección en la que se exponen los resultados, se parte de la premisa de que cada país utilizó la información más reciente de la que disponía al momento de realizarse el estudio.

I.2. Argentina

I.2.1. El transporte terrestre de carga (TTC)

De aquí en adelante, y con el objeto de facilitar la exposición de la información, identificaremos el transporte terrestre de carga mediante la sigla TTC.

La carga fiscal efectiva sobre las actividades de TTC en la Argentina totalizó el 26,3% del precio final del servicio (ver la Tabla I.1)

Tabla I.1
Transporte terrestre de carga: Argentina
Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de incidencia

Bases de Incidencia	% Precio Final	% del Total
	26,3%	100,0%
Bienes y Servicios	23,4%	89,0%
que inciden directamente sobre la actividad (IVA + IIBB + C. MUN. + Imp. s/ Créd. y Déb. Banc.)	20,5%	78,0%
que inciden sobre los insumos (IIBB + TSG + I. INT. + D.I. + C. MUN.)	2,9%	11,0%
Renta y Propiedad/Patrimonio	2,6%	10,0%
Impuesto a las Ganancias	1,4%	5,2%
Propiedad/Patrimonio (provinciales y municipales)	1,3%	4,8%
Mano de obra	0,3%	1,0%
No clasificados		

Elaboración propia. Fuente primaria: Rezk (2004).

IVA = 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

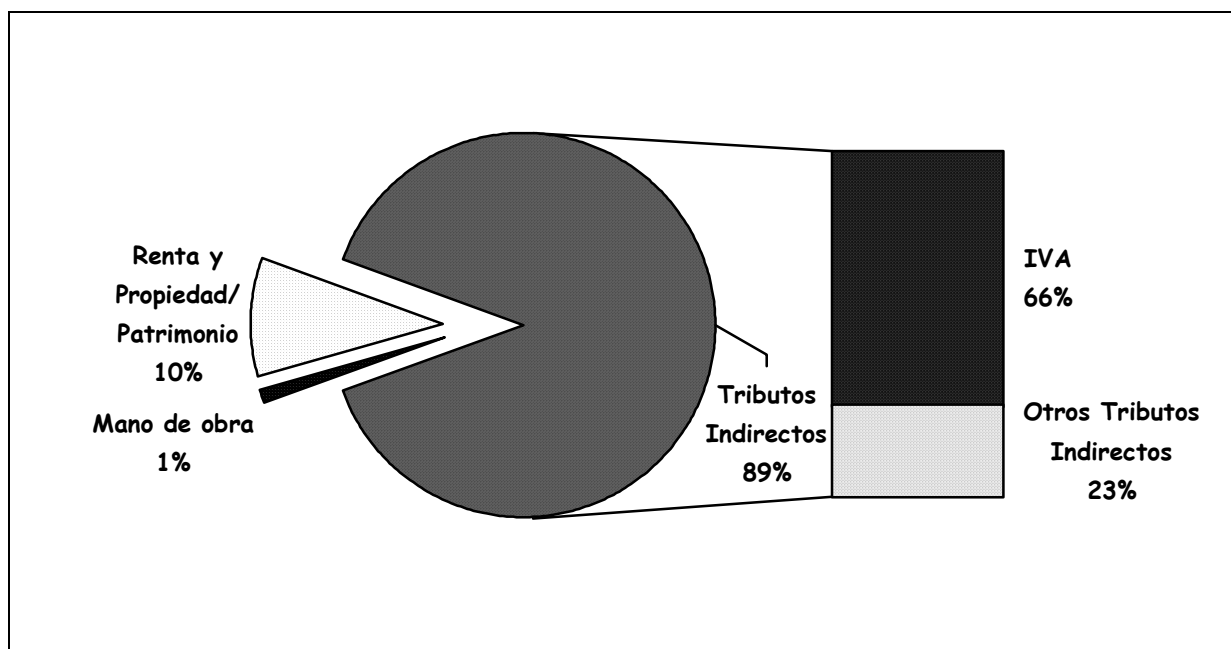
Los impuestos indirectos —que inciden sobre los ingresos obtenidos de la venta de bienes y servicios— **explican en gran medida la carga fiscal soportada por las empresas de TVC:**

- dichos impuestos y contribuciones alcanzaron el 23,4% del precio final del segmento y representaron casi el 90% de la carga fiscal y
- dentro de este conjunto de impuestos, prevalecieron aquellos que inciden directamente sobre las ventas de la actividad. Cabe recordar que dentro de este grupo está incluido el **IVA**, el cual, por sí solo, fue responsable de **alrededor de dos tercios de la incidencia tributaria total** (además de la Tabla I.1, ver también el Gráfico I.1).

Gráfico I.1

Distribución de la carga fiscal sobre las actividades de TTC según su base de incidencia: Argentina

Total = 26,3% del precio final



Elaboración propia. Fuente primaria: Tabla I.1.

Siguiendo con los tributos indirectos, el estudio argentino subraya el hecho de que el impuesto sobre débitos y créditos en cuentas bancarias (semejante a la CPMF brasileña, que incide sobre los movimientos financieros) provoca distorsiones económicas, ya que su incidencia del 1,2% sobre el precio de los fletes estimula la informalización de la actividad.

Otra fuente de distorsión (si bien el estudio argentino no la enfatiza) es la participación —en absoluto despreciable— de los impuestos a los ingresos brutos en la incidencia tributaria sobre el TTC: alrededor del 3,8% del precio final.

Los impuestos sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y los ingresos brutos provocan distorsiones en tanto se aplican en cascada. Ambos tributos —que son la principal (si bien no la única) fuente de acumulación tributaria en la Argentina— fueron responsables de aproximadamente un quinto de la carga fiscal soportada por la actividad del TTC.³

³ Los tributos acumulativos o en cascada inciden sobre la facturación bruta o los ingresos totales de las empresas y no confieren al contribuyente derecho a computar como crédito fiscal el monto recaudado en las etapas intermedias del proceso de producción y circulación de mercancías.

La segunda fuente más importante de carga tributaria del TTC fueron los impuestos a la renta y a la propiedad/patrimonio: cerca del 2,6% del precio final, lo que equivale aproximadamente al 10% de la carga total.

Llama la atención la escasa participación que tiene la imposición sobre el trabajo en la incidencia tributaria total. Según el estudio realizado en la Argentina, el costo laboral representa poco más del 15% de los costos de las empresas de TTC. De allí que era de esperar que su participación en la carga fiscal del sector fuese un poco más elevada.

La explicación de tal fenómeno (que no se comenta con mayor detalle en el estudio) reside en el hecho de que las contribuciones patronales a la seguridad social permiten descontar el IVA.

I.2.2. El transporte aéreo de carga (TAC)

De aquí en adelante y con el objeto de facilitar la exposición de la información, identificaremos el transporte aéreo de carga mediante la sigla TAC.

La carga fiscal efectiva sobre las actividades de TAC en la Argentina ascendió al 29,1% del precio final del servicio, casi 3 puntos porcentuales por encima de la que se registró en el caso del TTC (ver las Tablas I.1 y I.2).

La explicación que para ello plantea el estudio argentino es que el segmento del TAC no goza de las mismas ventajas que las empresas de TTC. En último caso, se permite descontar del IVA las contribuciones patronales a la seguridad social, se puede acreditar contra el impuesto a las ganancias los impuestos sobre los combustibles, el impuesto sobre los ingresos brutos (provinciales) tributa con una alícuota menor, etc.

En lo que atañe a la distribución de la carga fiscal por base de incidencia, los **tributos indirectos también demostraron tener un peso preponderante sobre la carga tributaria soportada por las empresas de TAC:**

- dichos impuestos y contribuciones alcanzaron el 25,5% del precio final del segmento y representaron casi el 90% de la carga fiscal;
- dentro de este conjunto de impuestos, prevalecieron aquellos que inciden directamente sobre las ventas de la actividad y

Dentro del grupo de los impuestos que inciden sobre los bienes y servicios, los acumulativos son los más perjudiciales para la economía, pues, entre otros aspectos negativos, la cobranza en cascada determina que la carga tributaria que incide sobre una determinada mercancía dependa del número de transacciones efectuadas hasta agotar las existencias.

- más de una vez el IVA fue el impuesto de mayor peso; por sí solo fue responsable de casi el 60% de la incidencia tributaria total (además de la Tabla I.2, ver también el Gráfico I.2).

Tabla I.2

Transporte aéreo de carga: Argentina

Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de incidencia

Bases de Incidencia	% Precio Final	% del Total
	29,1%	100,0%
Bienes y Servicios	25,5%	87,8%
que inciden directamente sobre la actividad (IVA + IIBB + C. MUN. + Imp. s/ Créd. y Déb. Banc.)	22,0%	75,6%
que inciden sobre los insumos (IIBB + I. INT. + D.I. + ISC + C. MUN.)	3,6%	12,2%
Renta y Propiedad/Patrimonio	2,7%	9,3%
Impuesto a las Ganancias	1,4%	4,7%
Propiedad/Patrimonio (provinciales y municipales)	1,3%	4,5%
Mano de obra	0,8%	2,9%
No Clasificados		

Elaboración propia. Fuente primaria: Rezk (2004).

IVA = Impuesto al Valor Agregado

IIBB: Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos

ISC: Impuesto sobre los Combustibles

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

Siguiendo con los tributos indirectos, cabe mencionar que la presencia de impuestos acumulativos es aún más alta en el segmento del TAC que en el del TTC debido a la alícuota más elevada del impuesto a los ingresos brutos. El impacto conjunta de ese impuesto y de aquel que incide sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias representó cerca del 22% de la carga fiscal sobre la actividad del TAC.

La segunda fuente más importante de aporte a la carga tributaria del TAC fueron los impuestos a las ganancias y a la propiedad/patrimonio: alrededor del 2,7% del precio final y cerca del 9,3% de la carga impositiva total.

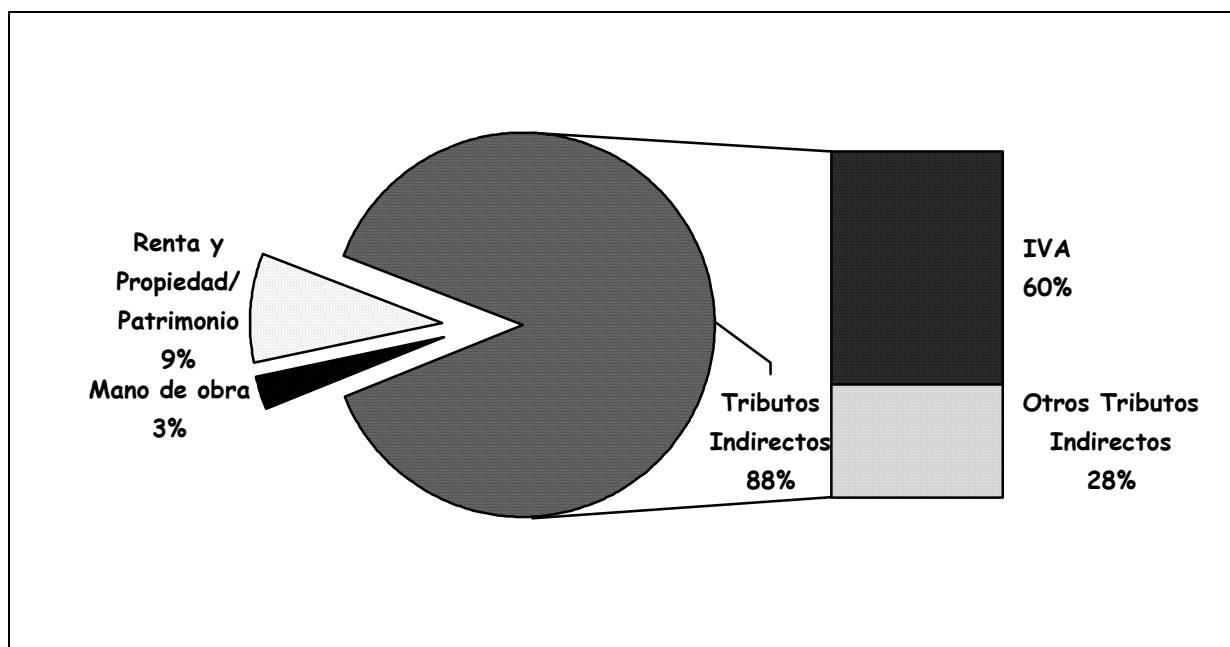
Dado que en el segmento del TAC no se permite descontar las contribuciones a la seguridad social, los impuestos sobre la mano de obra resultaron más significativos en la incidencia tributaria de este sector que en el sector del TTC: cerca del 3% de la carga fiscal total.

A propósito, resulta pertinente destacar que la presencia de tales gravámenes es la responsable de una distribución de la carga fiscal ligeramente menos concentrada que la observada en el caso del TTC (ver Gráficos I.1 y I.2)

Gráfico I.2

Distribución de la carga fiscal sobre las actividades de TAC por base de incidencia: Argentina

Total = 29,1% del precio final



Elaboración propia. Fuente primaria: Tabla I.2.

I.3. Brasil

En el caso brasileño, tal como se mencionó en la sección anterior, la identificación de la estructura precio-costos tanto del segmento del TTC como del TAC se elaboró sobre la base de la investigación acerca del sector de servicios. En dicha investigación se informaron los ingresos operativos brutos de las actividades de transporte y sus respectivos componentes. A partir de esa información se configuró la estructura costo-ingreso.

En razón de lo antedicho, se calculó la incidencia tributaria sobre los segmentos en cuestión como un porcentaje de los ingresos operativos brutos. Este procedimiento no trajo aparejados mayores inconvenientes puesto que la estructura costo-ingreso se asemeja a la que los otros dos países denominaron estructura costo-precio.

I.3.1. El transporte terrestre de carga (TTC)

La carga fiscal efectiva sobre las actividades de TTC en Brasil alcanzó el 22,9% de los ingresos operativos brutos del segmento (ver la Tabla II.1 y el Gráfico II.1)

Los impuestos indirectos demostraron tener el peso más significativo en la carga fiscal soportada por las empresas del sector de TTC:

- dichos impuestos y contribuciones alcanzaron el 12,9% de los ingresos operativos brutos del segmento y representaron poco más de la mitad de la carga fiscal total;
- dentro de este conjunto de impuestos **prevalecieron aquellos que recaen directamente sobre las ventas de la actividad (8% de los ingresos operativos brutos y casi el 35% de la incidencia tributaria total)**. Cabe recordar que en este grupo está incluido el ICMS (impuesto sobre las operaciones relativas a la circulación de mercaderías y prestaciones de servicios de transporte) —el principal IVA nacional— y
- a pesar del predominio de los tributos ya mencionados, **la incidencia sobre los insumos no fue despreciable (casi el 5% de los ingresos operativos y poco más de un quinto de la carga fiscal total)**. A ello contribuyó decididamente la presencia de tributos acumulativos como es el caso del PIS y la Cofins (contribuciones sociales que hasta el 2002 eran cobradas en cascada), la CPMF (contribución sobre los movimientos financieros) y el ISS (impuesto municipal sobre los servicios).⁴

⁴ Si bien en 2003 y 2004 se adoptaron medidas con el objeto de eliminar la acumulación del PIS y la Cofins, dichas reformas legislativas no se hicieron extensivas a todos los contribuyentes, de modo que es dable suponer que aún persisten importantes distorsiones derivadas de la incidencia en cascada.

Tabla II.1

Transporte terrestre de carga: Brasil

Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de incidencia

Bases de Incidencia	% Ingresos Brutos	% del Total
	22,9%	100,0%
Bienes y Servicios	12,9%	56,6%
que inciden directamente sobre la actividad (ICMS, ISS, Cofins, PIS y CPMF)	8,0%	34,9%
que inciden sobre los insumos (IPI, ISS, Cofins, PIS, CPMF y Cide)	5,0%	21,7%
Renta y Propiedad/Patrimonio	3,2%	13,8%
Renta (IRPJ + CSLL)	2,3%	10,0%
Propiedad/Patrimonio (IPVA + IPTU + diversos)	0,9%	3,8%
Mano de obra	5,9%	25,8%
No Clasificados	0,9%	3,8%

Elaboración propia. Fuente primaria: Araujo y Vianna (2005).

ICMS = Impuesto sobre las Operaciones Relativas a la Circulación de Mercadería y sobre la Prestación de Servicios de Transporte Interestadual e Intermunicipal y de Comunicación (principal IVA nacional - competencia estadual)

ISS = Impuesto municipal sobre los servicios de cualquier naturaleza

Cofins = Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social

PIS = Contribución para el Programa de Integración Social

CPMF = Contribución Provisoria sobre los Movimientos Financieros

IPI = Impuesto sobre los Productos Industrializados

Cide-Combustíveis = Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles

IRPJ = Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas

CSLL = Contribución Social sobre la Ganancia Neta

IPVA = Impuesto Estadual sobre la Propiedad De Vehículos Automotores

IPTU = Impuesto Municipal sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana

La segunda fuente más importante de aporte a la carga tributaria del sector de TTC fueron los impuestos al trabajo, que representaron casi el 6% de los ingresos operativos brutos y más de un cuarto de la carga total.

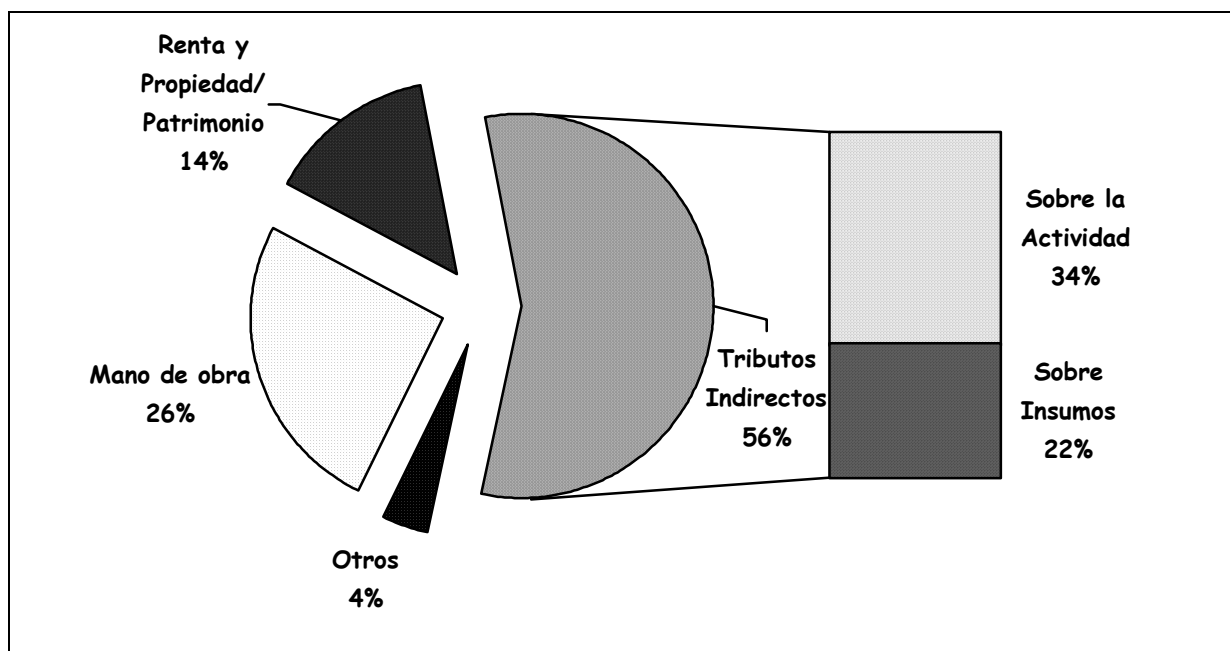
Los impuestos al trabajo comprenden principalmente los aportes parafiscales realizados obligatoriamente por las empresas en beneficio de sus empleados con el propósito de financiar la seguridad social, de responsabilidad del Poder Público.

Dentro de esas obligaciones, se destacan el Fondo de Garantía por Tiempo de Servicio (FGTS) y las contribuciones provisionales al Instituto Nacional de Seguridad Social (INSS). El FGTS constituye una especie de ahorro forzoso que, entre otras situaciones prescriptas por ley, puede ser retirado por los trabajadores en caso de despido sin causa justa.

Gráfico II.1

Distribución de la carga fiscal sobre las actividades de TTC por base de incidencia: Brasil

Total = 22,9% de los ingresos operativos brutos



Elaboración propia. Fuente primaria: Tabla II.1.

Los impuestos a la renta y al patrimonio totalizaron el 3,2% de los ingresos brutos y, si se comparan con las demás incidencias —tal como ocurre con la

distribución de la recaudación agregada a nivel nacional—, tuvieron una representatividad relativamente baja en la carga fiscal total.

A ello contribuyó el hecho de que el régimen de tributación de ganancias, a través del IRPJ y la CSLL, beneficia al segmento del transporte de carga si se lo compara con el que se aplica a otros prestadores de servicios.⁵

Las alícuotas del IRPJ y de la CSLL se calcularon sobre la base de los criterios definidos en el estudio brasileño (ver las secciones I y II de dicho estudio):

- $\text{IRPJ} = 15\% \times (8\% \text{ de la facturación bruta}) = 1,2\%$ y
- $\text{CSLL} = 9\% \times (12\% \text{ de la facturación bruta}) = 1,08\%$.

Si sobre la facturación de las empresas transportadoras de carga se aplicara el mismo porcentaje que rige para los demás prestadores de servicios (32% para cada uno de los impuestos), las alícuotas serían de aproximadamente 4,8%, en el caso del IRPJ, y de 3%, en el caso de la CSLL. De ese modo, la carga fiscal sobre el segmento del TTC pasaría del 22,9% de los ingresos brutos a un porcentaje cercano al 28,4%.

Finalmente, cabe señalar que los ítems “no clasificados” de la Tabla II.1 y “otros” del Gráfico II.1 se refieren a los impuestos retenidos en la fuente por las empresas de TTC cuando contratan prestadores de servicios autónomos.

I.3.2. El transporte aéreo de carga (TAC)

La carga fiscal efectiva sobre las actividades de TAC en Brasil alcanzó un 16,9% de los ingresos operativos brutos del segmento, es decir, más de 6 puntos porcentuales por debajo del que se registró en el caso del sector del TTC (ver Tablas II.1 y II.2).

A ello contribuyó el hecho de que el segmento aéreo que opera en gran parte del país aporta un porcentaje muy bajo de ICMS a partir de sus ventas. Por ejemplo, en San Pablo (el estado más grande del país en términos económicos), mientras que la alícuota nominal para el TTC es de 12%, para el transporte aéreo es de apenas el 4%.

Aun así, los impuestos sobre la venta de bienes y servicios también fueron los principales responsables de la carga fiscal soportada por las empresas de TAC:

⁵ Ver el significado de las siglas en las respectivas leyendas de la Tabla II.1.

- dichos impuestos y contribuciones alcanzaron el 8,9% de los ingresos operativos brutos del segmento y representaron poco más de la mitad de la carga fiscal total y
- la diferencia en relación con el TTC es que **en el segmento del TAC predominaron los impuestos indirectos sobre los costos (cerca del 6% de los ingresos operativos brutos y 36% de la incidencia total)**, lo que evidencia la importancia de los gravámenes acumulativos en la carga fiscal soportada por la actividad (además de la Tabla II.2, ver también los Gráficos II.1 y II.2).

Tabla II.2

Transporte aéreo de carga: Brasil

Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de incidencia

Bases de Incidencia	% Ingresos Brutos	% del Total
	16,6%	100,0%
Bienes y Servicios	8,9%	53,5%
que inciden directamente sobre la actividad (ICMS, ISS, Cofins, PIS y CPMF)	2,9%	17,6%
que inciden sobre los insumos (IPI, ISS, Cofins, PIS, CPMF y Cide)	6,0%	35,9%
Renta y Propiedad/Patrimonio	3,6%	21,9%
Renta (IRPJ + CSLL)	2,3%	13,7%
Propiedad/Patrimonio	1,4%	8,2%
Mano de obra	4,1%	24,4%
No Clasificados	0,0%	0,2%

6,2%

Elaboración propia. Fuente primaria: Araujo y Vianna (2005).

ICMS = Impuesto sobre las Operaciones Relativas a la Circulación de Mercadería y sobre la Prestación de Servicios de Transporte Interestadual e Intermunicipal y de Comunicación (principal IVA nacional - competencia estadual)

ISS = Impuesto municipal sobre los servicios de cualquier naturaleza

Cofins = Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social

PIS = Contribución para el Programa de Integración Social

CPMF = Contribución Provisoria sobre los Movimientos Financieros

IPI = Impuesto sobre los Productos Industrializados

Cide-Combustibles = Contribución de Intervención en el Dominio Económico sobre los Combustibles

IRPJ = Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas

CSLL = Contribución Social sobre la Ganancia Neta

La segunda fuente más importante de aporte a la carga tributaria del sector del TAC fueron los impuestos al trabajo, ya que representaron poco más del 4% de

los ingresos operativos brutos y aproximadamente una cuarta parte de la carga total.

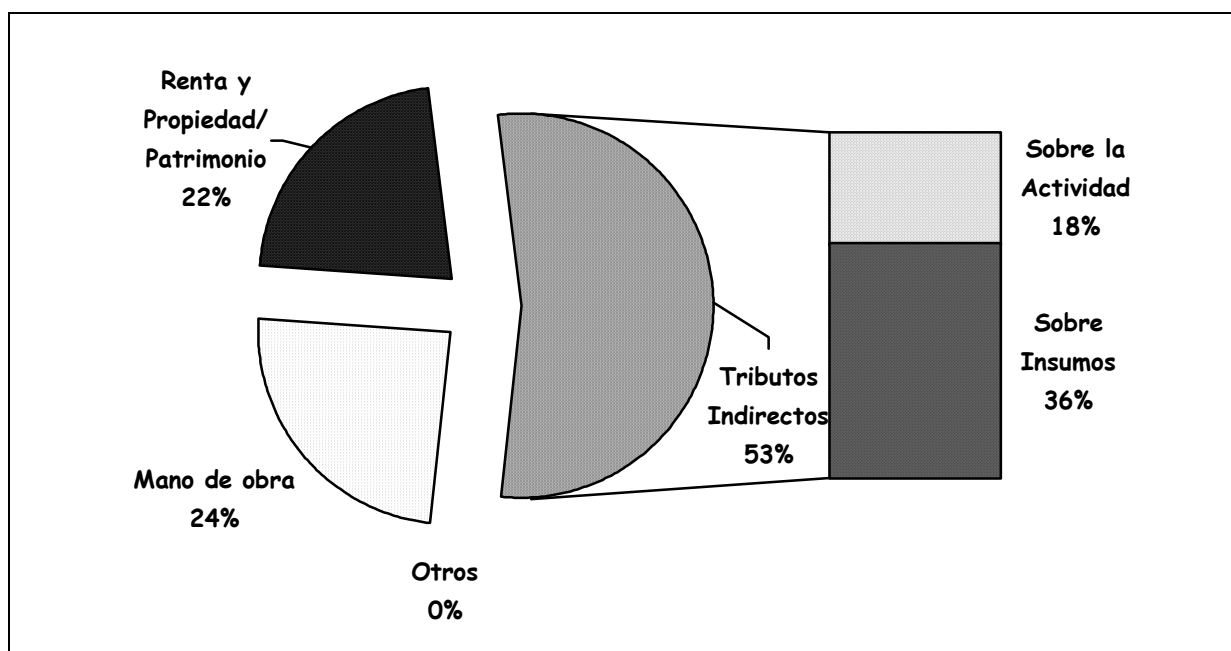
Los impuestos a la renta y al patrimonio totalizaron el 3,6% de los ingresos brutos; es decir, el resultado fue superior al calculado para el sector de TTC, en razón de los impuestos sobre la propiedad.

Al igual que en el caso del TTC, el TAC también se beneficia del régimen de tributación del IRPJ y la CSLL, en relación con el que se aplica a otros prestadores de servicios.

Gráfico II.2

Distribución de la carga fiscal sobre las actividades de TAC por base de incidencia: Brasil

Total = 16,6% de los ingresos operativos brutos



Elaboración propia. Fuente primaria: Tabla II.2.

I.4. Uruguay

I.4.1. El transporte terrestre de carga (TTC)

La carga fiscal efectiva sobre las actividades de TTC en el Uruguay alcanzó el 24% del precio final del servicio (ver Tabla III.1).

Los impuestos indirectos demostraron tener un peso preponderante a la hora de explicar la carga fiscal soportada por las empresas de TTC:

- dichos impuestos y contribuciones alcanzaron el 19,3% del precio final del segmento y representaron cerca del 80% de la carga fiscal;
- dentro de este conjunto de impuestos, prevalecieron aquellos que inciden directamente sobre las ventas de la actividad. El **IVA fue el impuesto más significativo; por sí solo representó más del 60% de la incidencia tributaria total** (además de la Tabla III.1, ver también el Gráfico III.1); y
- los tributos sobre los insumos permiten inferir que la incidencia acumulativa representó cerca del 18% de la carga fiscal sobre el segmento del TTC.

Tabla III.1

Transporte terrestre de carga: Uruguay

Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de incidencia

Bases de Incidencia	% Precio Final	% del Total
	24,0%	100,0%
Bienes y Servicios	19,3%	80,3%
que inciden directamente sobre la actividad (IVA)	14,9%	62,0%
que inciden sobre los insumos (IMESI + COFIS + IMADUNI + TSA)	4,4%	18,4%
Renta y Propiedad/Patrimonio	3,8%	15,7%
Renta (IRIC)	2,5%	10,4%
Propiedad/Patrimonio (PR + PC/RTP + IP + CI)	1,3%	5,2%
Mano de obra	0,8%	3,3%
No Clasificados	0,2%	0,7%

Elaboración propia. Fuente primaria: Buonomo (2004).

IMESI = Impuesto Específico Interno

IVA = Impuesto al Valor Agregado

COFIS = Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social

IMADUNI = Impuesto Aduanero Interno

TSA = Tasa de Servicios Aduaneros

PR = Patente de Vehículos

PC/RTP = Permiso de Circulación-Registro de Transportistas Profesionales de Carga

Ssoc = Aportes a la Seguridad Social

IRIC = Impuesto a la Renta Industrial y Comercial

IP = Impuesto al Patrimonio

IMABA = Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias

CI = Contribución Inmobiliaria

La segunda fuente más importante de aporte a la carga tributaria del TTC fueron los impuestos a la renta y a la propiedad/patrimonio, ya que

representaron cerca del 3,8% del precio final y aproximadamente el 16% de la carga total. Dentro de esta categoría tributaria, merece destacarse el impuesto sobre las rentas de la industria y el comercio (IRIC).

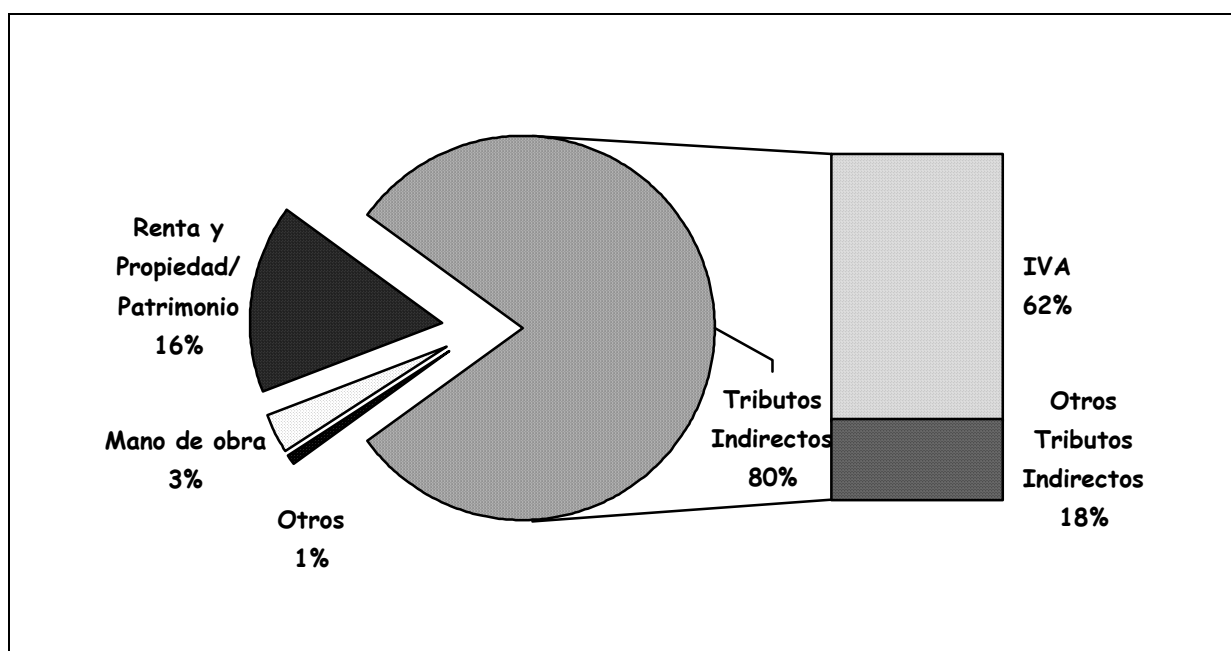
La imposición sobre el trabajo tuvo una participación relativamente pequeña dado que, según la información proporcionada por el estudio uruguayo, en el año 2001 se redujo a 0% la alícuota de los aportes jubilatorios patronales al Banco de Previsión Social de las empresas profesionales de transporte terrestre de carga (ver la sección 2.5 del estudio de referencia).

Finalmente, cabe registrar que el ítem "no clasificados" de la Tabla III.1 y "otros" del Gráfico III.1 se refieren al impuesto a los activos de las empresas bancarias.

Gráfico III.1

Distribución de la carga fiscal sobre las actividades de TTC por base de incidencia: Uruguay

Total = 24% del precio final



Elaboración propia. Fuente primaria: Tabla III.1.

I.4.2. El transporte aéreo de carga (TAC)

La carga fiscal efectiva sobre las actividades de TAC en el Uruguay alcanzó el 18,4% del precio final del servicio, es decir, más de 5 puntos porcentuales por debajo de la que se registró en el caso del TTC (ver Tablas III.1 y III.2).

En el estudio uruguayo se ofrecen para ello las siguientes explicaciones: (i) el transporte aéreo está exento de IVA sobre el precio o tarifa del servicio; (ii) el combustible para uso en aviación no está gravado por el impuesto específico interno (IMESI); y (iii) tampoco está gravada la importación de aeronaves y partes o repuestos.

La tributación de las tarifas cobradas por el segmento del TAC se realiza por medio de un impuesto específico denominado TA (Tasas y Servicios Aéreos).

Es importante destacar que las empresas de TAC no pueden descargar el IVA sobre sus insumos en razón de que están exentas del pago de este impuesto.

Tabla III.2

Transporte aéreo de carga: Uruguay

Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de incidencia

Bases de Incidencia	% Precio Final	% del Total
	18,4%	100,0%
Bienes y Servicios	11,0%	59,6%
que inciden directamente sobre la actividad (IVA)	6,5%	35,3%
que inciden sobre los insumos (IVA + COFIS)	4,5%	24,2%
Renta y Propiedad/Patrimonio	4,8%	25,8%
Renta (IRIC)	4,3%	23,3%
Propiedad/Patrimonio (IP + CI)	0,5%	2,5%
Mano de obra	2,7%	14,6%
No Clasificados		

Elaboración propia. Fuente primaria: Buonomo (2004).

TA = Tasas y servicios aéreos

IVA = Impuesto al Valor Agregado

COFIS = Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social

IRIC = Impuesto a la Renta Industrial y Comercial

IP = Impuesto al Patrimonio

CI = Contribución Inmobiliaria

A pesar de la exención del IVA, los **impuestos indirectos** siguen siendo (aunque en menor proporción) **los principales responsables de la carga tributaria soportada por las empresas de TAC** (ver Gráficos III.1 y III.2):

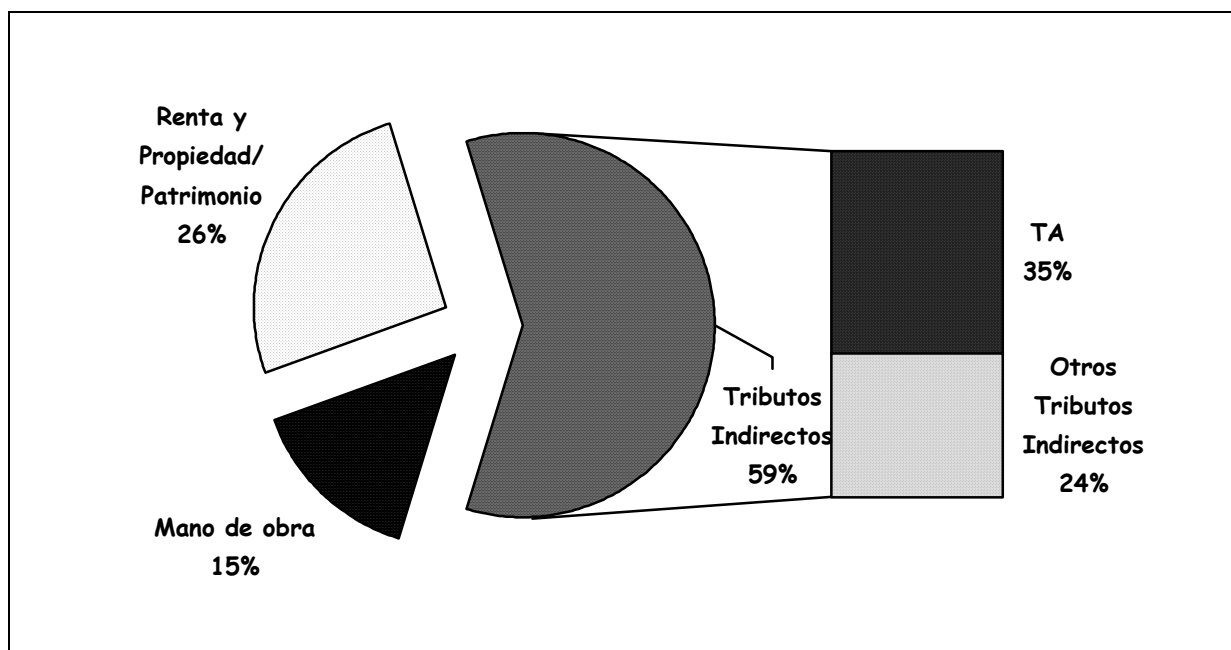
- dichos impuestos y contribuciones alcanzaron el 11% del precio final del segmento y representaron casi el 60% de la carga fiscal;

- Las TA fueron el gravamen más significativo y el único que explica la incidencia directa sobre la actividad: gravó el precio final con un porcentaje aproximado del 6,5% y representó casi el 35% de la incidencia total; y
- la diferencia con la actividad de TTC es que en el segmento del TAC el peso de los impuestos sobre la actividad no fue tan grande si se lo compara con la participación de los impuestos indirectos sobre los costos (poco más de un cuarto de la incidencia total).

Gráfico III.2

Distribución de la carga fiscal sobre las actividades de TAC por base de incidencia: Uruguay

Total = 18,4% del precio final



Elaboración propia. Fuente primaria: Tabla III.2.

La segunda fuente más importante de aporte a la carga tributaria del TAC fueron los impuestos a la renta y a la propiedad/patrimonio, ya que representaron cerca del 4,8% del precio final y más de la cuarta parte de la carga total. En cuanto a las actividades del sector del TTC, fue mayor la importancia del impuesto sobre las rentas de la industria y comercio.

Con respecto a los impuestos al trabajo, la participación en la incidencia tributaria total (cerca del 15%) es mucho mayor en el segmento del TAC que en el del TTC debido a que el transporte aéreo no goza de los mismos privilegios que el terrestre (ver Gráficos III.1 y III.2).

SECCIÓN II - Comparación de la Incidencia Tributaria sobre el Transporte de Carga en la Argentina, Brasil y Uruguay⁶

II.1. El transporte terrestre de carga (TTC)

Tal como se demuestra en la Tabla IV.1, la carga fiscal soportada por el segmento del TTC en los tres países analizados superó el 20% del precio final de los servicios. No se observó una gran disparidad entre las incidencias tributarias: Argentina fue el país con el índice mayor (26,6%); Uruguay ocupó el segundo lugar (24%) y por último se ubicó Brasil (22,9%).

En cuanto a la distribución de la carga fiscal por base de incidencia, pueden encontrarse algunas diferencias importantes entre los países, especialmente cuando se comparan Argentina y Uruguay con Brasil (ver Tabla IV.2).

En los tres casos, los impuestos indirectos —tanto aquellos que inciden sobre la actividad propiamente dicha como los que recaen sobre los insumos— fueron los principales responsables de la carga fiscal soportada por la actividad en cuestión.

No obstante, su importancia es mucho mayor en los casos de Argentina y Uruguay que en el caso de Brasil (ver Tablas IV.1 y IV.2). Uno de los factores más significativos a la hora de explicar este fenómeno es la incidencia del IVA en cada país.

En la Argentina y Uruguay, las alícuotas nominales del IVA aplicadas al segmento del TTC son, respectivamente, del 21% y 23%. Ésta es la razón por la que la carga fiscal derivada de la imposición de gravámenes sobre los bienes y servicios es tan alta en los dos países.

⁶ Para facilitar la exposición, en esta sección se considerará que los tres países calcularon la incidencia tributaria efectiva sobre la actividad de transporte de carga en relación con el precio final.

Tabla IV.1

Transporte terrestre de carga: Argentina, Brasil y Uruguay
Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de
incidencia - % del precio final

Bases de Incidencia	Argentina	Brasil	Uruguay
	26,3%	22,9%	24,0%
Bienes y Servicios	23,4%	12,9%	19,3%
que inciden directamente sobre la actividad	20,5%	8,0%	14,9%
que inciden sobre los insumos	2,9%	5,0%	4,4%
Renta y Propiedad/Patrimonio	2,6%	3,2%	3,8%
Renta	1,4%	2,3%	2,5%
Propiedad/Patrimonio	1,3%	0,9%	1,3%
Mano de obra	0,3%	5,9%	0,8%
No Clasificados		0,9%	0,2%

Elaboración propia. Fuentes primarias: Tablas I.1, II.1 y III.1

Adviértase que, en el caso uruguayo, a pesar de que la alícuota nominal del IVA es más elevada que en la Argentina, la incidencia directa sobre la actividad es menor en razón de los créditos y beneficios fiscales concedidos por el país.

En el caso de Brasil es preciso identificar la estructura de alícuotas nominales del principal IVA nacional (el ICMS), de competencia estadual. No obstante, se sabe que en San Pablo —el estado más grande del país en términos económicos— rige una alícuota nominal sobre los servicios de TTC del orden del 12%. Esta alícuota, mucho menor que la que se adopta en los demás países, es uno de los factores fundamentales a la hora de explicar la diferencia entre los tres países en la carga fiscal derivada de los impuestos indirectos.

Asimismo, cabe señalar que la presencia de la tributación acumulativa en los tres casos analizados puede producir distorsiones en los resultados. Esto se debe a que cuando se imponen tributos en cascada es imposible conocer con exactitud la incidencia efectiva de su cobranza.

Tabla IV.2

Transporte terrestre de carga: Argentina, Brasil y Uruguay
Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de
incidencia - % del total

Bases de Incidencia	Argentina	Brasil	Uruguay
	100,0%	100,0%	100,0%
Bienes y Servicios	89,0%	56,6%	80,3%
que inciden directamente sobre la actividad	78,0%	34,9%	62,0%
que inciden sobre los insumos	11,0%	21,7%	18,4%
Renta y Propiedad/Patrimonio	10,0%	13,8%	15,7%
Renta	5,2%	10,0%	10,4%
Propiedad/Patrimonio	4,8%	3,8%	5,2%
Mano de obra	1,0%	25,8%	3,3%
No Clasificados		3,8%	0,7%

Elaboración propia. Fuentes primarias: Tablas I.1, II.1 y III.1

La menor incidencia derivada de los impuestos indirectos en Brasil, comparada con la de los otros dos países, se ve compensada por una alta participación de los impuestos al trabajo. Esto se debe al hecho de que la Argentina y Uruguay poseen mecanismos para eximir a las empresas del pago de las contribuciones que deberían estar a cargo de los empleadores.

Finalmente, en relación con el impuesto a la renta y a la propiedad/patrimonio, no hay grandes discrepancias entre las incidencias, en términos tanto absolutos como relativos.

Para concluir, podemos afirmar que la relativa semejanza de los regímenes tributarios de Argentina y Uruguay determinó una distribución de la carga fiscal bastante concentrada en los impuestos indirectos. En el caso brasileño, los impuestos indirectos, aunque predominantes, demostraron tener menor impacto porque la alícuota nominal del IVA del país es menor y porque los impuestos al trabajo tienen una gran incidencia en la carga fiscal soportada por el sector del TTC.

II.2. El transporte aéreo de carga (TAC)

En lo que concierne al sector del TAC, la Argentina —con una carga fiscal del 29,1% sobre el precio final— se diferenci6 sustancialmente del Uruguay y Brasil, cuyas cargas fiscales fueron, respectivamente, 18,4% y 16,6% del precio final (Tabla V.1).

Una vez m6s, la explicaci6n reside en la tributaci6n indirecta. En los tres casos, esta modalidad de tributaci6n fue la que prevaleci6 en la carga tributaria soportada por el segmento (ver Tabla V.2); pero mientras que en Brasil y Uruguay las empresas de TAC gozan de un tratamiento privilegiado en lo que respecta al IVA, en la Argentina no rige el mismo criterio. Adem6s, el sector del TAC sufre una mayor incidencia del impuesto provincial sobre los ingresos brutos.

Tabla V.1

Transporte a6reo de carga: Argentina, Brasil y Uruguay
Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de
incidencia - % del precio final

Bases de Incidencia	Argentina	Brasil	Uruguay
	29,1%	16,6%	18,4%
Bienes y Servicios	25,5%	8,9%	11,0%
que inciden directamente sobre la actividad	22,0%	2,9%	6,5%
que inciden sobre los insumos	3,6%	6,0%	4,5%
Renta y Propiedad/Patrimonio	2,7%	3,6%	4,8%
Renta	1,4%	2,3%	4,3%
Propiedad/Patrimonio	1,3%	1,4%	0,5%
Mano de obra	0,8%	4,1%	2,7%
No Clasificados		0,0%	

Elaboraci6n propia. Fuentes primarias: Tablas I.2, II.2 y III.2

En relación con el impuesto a la renta y a la propiedad/patrimonio, tal como se observó en el caso del sector del TTC, tampoco se registraron grandes discrepancias en el segmento del TAC.

En cuanto a los impuestos al trabajo, esta clase de tributación en la Argentina continuó con índices bajos. En el caso uruguayo se observó cierta semejanza con el brasileño puesto que, a diferencia de lo que ocurre en el TTC, Uruguay no exime a los empleadores del pago de estos impuestos cuando se trata de la actividad de TAC.

Para concluir, podemos afirmar que la relativa semejanza en las disposiciones vigentes en Brasil y Uruguay hizo que la carga fiscal sobre el segmento del TAC también fuese relativamente similar, tanto en términos absolutos como en lo que respecta a su distribución por base de incidencia (ver Tablas V.1 y V.2). En cambio, en el caso argentino, dada la fuerte influencia ejercida por la tributación indirecta, la incidencia efectiva se mostró mucho más concentrada en esta modalidad de tributación.

Por último, cabe destacar que los resultados presentados para el segmento del TAC deben tomarse con suma cautela ya que, tal como se señaló anteriormente, la escasa importancia que tiene esta actividad en los tres países analizados dio lugar a estimaciones mucho menos precisas.

Tabla V.2

Transporte aéreo de carga: Argentina, Brasil y Uruguay
Total de tributos que inciden sobre la actividad, por base de
incidencia - % del total

Bases de Incidencia	Argentina	Brasil	Uruguay
	100,0%	100,0%	100,0%
Bienes y Servicios	87,8%	53,5%	59,6%
que inciden directamente sobre la actividad	75,6%	17,6%	35,3%
que inciden sobre los insumos	12,2%	35,9%	24,2%
Renta y Propiedad/Patrimonio	9,3%	21,9%	25,8%
Renta	4,7%	13,7%	23,3%
Propiedad/Patrimonio	4,5%	8,2%	2,5%
Mano de obra	2,9%	24,4%	14,6%
No Clasificados		0,2%	

Elaboración propia. Fuentes primarias: Tablas I.2, II.2 y III.2

Referencias bibliográficas

- ARAUJO, ERIKA Y VIANNA, SALVADOR W. *Tributação do Setor de Transporte de Carga no Brasil*. Banco Interamericano de Desarrollo. Marzo 2005. Disponible en Internet en la dirección: ...
- BUONOMO, PEDRO. *Tributación Del Sector Transporte de Carga en Uruguay*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo. Diciembre 2004. Disponible en Internet en la dirección: ...
- REZK, ERNESTO. *Tributación Del Sector Transporte en Argentina*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo. Enero 2004. Disponible en Internet en la dirección: ...