

**BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO
DEPARTAMENTO DE INTEGRACIÓN Y PROGRAMAS REGIONALES
DIVISIÓN DE INTEGRACIÓN, COMERCIO Y ASUNTOS HEMISFÉRICOS
INSTITUTO PARA LA INTEGRACIÓN DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE**



**ESTUDIOS EN COMPETITIVIDAD: INCIDENCIA FISCAL SECTORIAL
EN EL MERCOSUR**

**ERNESTO REZK - FERNANDO REZENDE
CONSULTORES**

MAYO 2003

INDICE

CAPITULO I: CARGA TRIBUTARIA Y COMPETITIVIDAD EN EL MERCOSUR ARGENTINA

I.	Introducción	3
II.	Sistemas Impositivos Nacionales, Provinciales y Municipales	3
III.	Metodología para la Determinación de la Carga Tributaria	6
IV.	Producción Primaria y Agroindustrial de Soja	7
V.	La Industria Frigorífica (Carne Vacuna)	9
VI.	La Industria Avícola (Pollos)	10
VII.	Carga Tributaria Efectiva	11
	Anexo: Impuestos Nacionales, Provinciales y Municipales en Argentina	15

CAPITULO II: CARGA TRIBUTÁRIA E COMPETITIVIDADE NO MERCOSUL BRASIL

I.	Introdução	70
II.	A Desvantagem Brasileira	71
III.	A Organização da Produção e a Incidência de Tributos	73
IV.	Principais características dos Tributos que incidem sobre os Productos Seleccionados	82
V.	Resultado das Estimativas	93
VI.	Comentários Finais - Síntese dos Principais Resultados	110

CAPITULO III:

I.	Evaluación de los Resultados Empíricos	113
II.	Observaciones Finales	121
	Anexo Estadístico	123

CAPITULO 1

CARGA TRIBUTARIA Y COMPETITIVIDAD EN EL MERCOSUR - ARGENTINA

I. INTRODUCCION

El objetivo general del Estudio es examinar las cargas fiscales totales y relativas de algunos sectores productivos dentro de MERCOSUR, para evaluar si su situación actual demanda la armonización de políticas fiscales que aseguren que las decisiones económicas, en el espacio de la integración, se realicen en base a sanos principios de eficiencia y no respondiendo a señales potencialmente erróneas provenientes de los sistemas fiscales nacionales y subnacionales.

El objetivo específico de la consultoría es realizar estudios de casos aplicables a los siguientes tres sectores de actividad económica de Argentina y Brasil, a saber:

- Producción Primaria y Agroindustrial de Soja (Semilla y Aceite)
- La Industria Frigorífica (Carnes)
- La Industria Avícola (Pollos)

en los que se analice, mediante un procedimiento uniforme de investigación para dichos sectores tanto argentinos como brasileños, el impacto del costo impositivo en las respectivas cadenas de producción nacionales.

El Estudio contiene, para cada uno de los países, una determinación de la estructura costo-precio en los tres 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 principales productos de las actividades analizadas.

Específicamente para el caso argentino, se incluyen seguidamente los comentarios conceptuales y metodológicos de estructuras costo-precio y de carga impositiva en las tres actividades económicas analizadas y una evaluación preliminar de los resultados.

II. SISTEMAS IMPOSITIVOS NACIONALES, PROVINCIALES Y MUNICIPALES

Aunque el carácter federal de Argentina garantiza constitucionalmente amplias facultades impositivas propias a los tres niveles de gobierno (Nación, provincias y municipios), el Sistema de Coparticipación de Impuestos vigente hace que prácticamente la recaudación fiscal se concentre en manos del Gobierno Nacional, rasgo corroborado con cifras de 2001-2 que indica que el

Gobierno Nacional, las provincias y los municipios son respectivamente responsables de 78%, 17% y 5% del total recaudado en el país.

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 de los Impuestos a las Ganancias, sobre los Combustibles y 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 Ingresos Brutos), sobre la Propiedad (Impuesto Inmobiliario y Automotor) o sobre las operaciones y actos jurídicos (Impuesto de Sellos).

En relación al presente Estudio de Competitividad, y partiendo de las etapas e ítems de producción en las tres actividades económicas analizadas, se identificaron los tributos aplicables en cada caso y las exenciones y regímenes de créditos o incentivos fiscales generales o específicos, lo que se incluyó en el ANEXO de este capítulo, cuyo contenido es el siguiente:

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 Presunta
- IMPOSICIÓN SOBRE EL COMERCIO Y LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES
 - Derechos de Importación
 - Tasa de Estadística
 - Derechos de Exportación
 - Reintegros a las Exportaciones
- 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 Anexo A consigna su antecedente legal (ley, decreto o norma que lo puso en vigencia) y los siguientes conceptos: Hecho Imponible, Sujetos del Impuesto, Exenciones, Base Imponible, Alícuotas Aplicables (Impuestos Específicos en el caso de los que no cuentan con tasas ad-valorem) y Liquidación y Pago del Impuesto.

Se citan los casos en lo que 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) y el esquema de promoción impositiva para las operaciones de Comercio Exterior, aplicables 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 municipalidades, se restringió el análisis de las alícuotas a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Chaco, Entre Ríos y Santa Fe y los municipios de estas últimas 5 provincias en razón de la localización predominante de los tres 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 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 lo 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.

Se da asimismo, en el sector externo, la paradójica situación de que todas las exportaciones están ahora sujetas a derechos de exportación, eliminados en la década del 90 y reinstalados en 2001 para compensar en parte la caída de ingresos fiscales como consecuencia de la prolongada recesión económica del país y que coexisten, en el caso de los productos no primarios, con distintos niveles de reintegros impositivos a las exportaciones.

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.

III. METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA

Para la determinación de la carga tributaria se procedió, en primer lugar, a elaborar la estructura costo-precio para cada una de las actividades seleccionadas. Ello requirió, sobre la base del o de los productos dominantes en cada sector, identificar las etapas de producción y dentro de éstas los ítems respectivos.

La cuantificación monetaria de los ítems se hizo en relación al precio de la unidad de medida utilizada en cada caso (tonelada, kilogramo), con respecto al cual quedó también definida la incidencia porcentual de cada uno de los ítems en el costo y precio final.

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. Como se observa en los cuadros incluidos en los Anexos al Estudio, la asignación de Impuestos se hizo por ítem cuando la modalidad de aplicación del tributo lo hizo posible (impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo primario o industrial) y como Otros Costos Impositivos en el caso de tributos tales como Impuesto a las Ganancias, Impuestos sobre la Propiedad, Contribuciones Municipales y Derechos de Exportación, por ser no posible su asignación a una etapa de producción determinada (impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo primario o industrial).

Las estructuras costo-precio se presentaron a su vez en cuatro variantes: para Ventas en el Mercado Interno o Externo y con Carga Tributaria Total Teórica y Efectiva, en los dos primeros casos dependiendo de si el producto final se destina al consumo doméstico o a la exportación. La Carga Tributaria Total Teórica no toma en cuenta la posibilidad legal de imputar algunos impuestos como pagos a cuenta de otros (con igual procedimiento aplicable para los beneficios derivados de planes de competitividad y los beneficios fiscales específicos para las exportaciones); como es obvio, la Carga Tributaria Total Efectiva implica que se han realizado todos los ajustes posibles por créditos fiscales y beneficios impositivos.

En cada una de las cuatro alternativas precedentes se determinó finalmente el porcentaje de incidencia impositiva (total y a nivel de ítem). Las planillas de Estructuras Costo-Precios con Carga Tributaria Total Efectiva informan al final los impuestos que han sido computados a cuenta de otros, como así también los beneficios derivados de planes de competitividad o por reintegros impositivos o recuperos de impuestos en el caso de exportaciones.

Los Anexos incluyen además planillas denominadas Carga Tributaria Total Teórica y Efectiva, por Etapa de Producción y por Tipo Impositivo, las que resumen precisamente el quantum impositivo monetario e incidencia porcentual incluida en cada etapa de producción, según las siguientes categorías de tributos:

- Imposición Nacional sobre el Trabajo
- Imposición Nacional sobre la Venta de Bienes y Servicios
- Imposición Nacional sobre la Propiedad
- Imposición Nacional sobre los Ingresos
- Imposición Provincial sobre la Venta de Bienes y Servicios
- Imposición Provincial sobre la Propiedad
- Otros Impuestos Provinciales
- Contribuciones Municipales
- Imposición Nacional sobre el Comercio y las Transacciones Internacionales

Esta misma información, pero ahora consolidando las etapas, se brinda en las planillas denominadas Carga Tributaria Total, Teórica y Efectiva, por Tipo y Nivel de Imposición y según que recaigan o no directamente sobre el proceso productivo.

IV. PRODUCCIÓN PRIMARIA Y AGROINDUSTRIAL DE SOJA

La estructura costo-precio de la semilla de soja se elaboró sobre la base de producción primaria obtenida en las provincias de Santa Fe y Córdoba, por su mayoritaria participación en este cultivo y ello determinó a su vez las alícuotas a utilizarse para los tributos provinciales y municipales (especialmente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos).

La carga tributaria respectiva se estimó sobre los componentes de las etapas identificadas de la producción y que incluyen gastos de producción, generales y de comercialización. A título de ilustración, además de la renta fundiaria, los impuestos inciden sobre la compra de semillas, agroquímicos y combustibles, sobre la ocupación de mano de obra para tareas de implantación, cuidado y cosecha del cultivo, sobre seguros e intereses por créditos bancarios, sobre la comercialización de la semilla, su flete y acarreo y movimientos de carga y descarga.

Existe otro conjunto de tributos que no inciden directamente sobre el proceso productivo primario y que gravan la propiedad, el capital y el beneficio o ingreso neto de los productores (ya sean estas personas físicas o jurídicas).

Para la industrialización de la semilla de soja, se tomó al aceite como base de la estructura costo precio por ser el producto más importante obtenido en este complejo agroindustrial, aun cuando se reconoce también la importancia de las harinas y de los pellets. Asimismo, y en base a la bibliografía consultada y a las entrevistas realizadas, la estructura costo precio se confeccionó en base a las siguientes etapas de producción:

- Obtención de la materia prima
- Crushing
- Refinado y Envasado
- Comercialización

Respecto a la localización (base para identificar la tributación provincial y municipal pertinente), estudios recientes consultados prueban que existe una alta concentración de la producción de aceite de soja en las siguientes tres jurisdicciones provinciales: Santa Fé, 55%; Córdoba, 20%, Buenos Aires, 10%, otras, 15%.

Las variantes de ventas al mercado interno y externo responden a la gran vocación exportadora de las firmas del sector las que, en promedio, destinan alrededor del 80% de su producción a la exportación.

A nivel microeconómico, se tomaron para el análisis escalas de planta con capacidad de molienda diaria de entre 5.000 y 10.000 toneladas, con estructuras de producción capital intensivas (procesos automatizados), lo que explica la baja participación de la mano de obra (entre el 4% y el 6% según el tamaño).

Las fábricas argentinas de aceite de soja exhiben una gran capacidad operativa y su tecnología es comparable a la del nivel internacional actual, a la que acceden fácilmente por no contarse con barreras de entrada (i.e. patentes). Finalmente, el proceso productivo se caracteriza por presencia de economías de escala producto de la alta concentración regional y es posible identificar cuatro tipos principales de empresas:

- las pertenecientes a grupos económicos multinacionales
- la de propiedad de grupos económicos nacionales

- firmas independientes
- cooperativas

Si bien la variante utilizada en el Estudio es la de procesos no integrados, en los cuales los industriales aceiteros adquieren la materia prima del sector productor primario, es de hacer notar que recientemente la industria en Argentina ha avanzado en ciertas prácticas o modalidades que implican un grado creciente de integración; concretamente, las industrias participan directamente en la producción de una parte de la materia prima que utilizarán ya sea con siembra en campos propios o arrendados o asociándose con productores a los cuales -mediante programas o planes canje- les adelantan semillas y agroquímicos o fondos para la adquisición de bienes de capital.

V. LA INDUSTRIA FRIGORÍFICA (CARNE VACUNA)

Se tomaron, para la estimación de la carga tributaria, los siguientes productos finales: cortes enfriados y cortes congelados y se supuso para el análisis que los cortes enfriados se destinan exclusivamente a consumo interno mientras que los cortes congelados tienen el doble destino de consumo doméstico y de exportación.

En cuanto a las etapas consideradas en la actividad, identificadas tanto por consulta a trabajos especializados como por entrevistas directas con frigoríficos, son las siguientes:

- Cría
- Invernada

y los siguientes cuatro procesos básicos industriales:

- Faenado
- Despostado
- Transformación
- Refrigerado

lo que finalmente se completa con la etapa de la comercialización interna o externa.

Los cortes obtenidos del despostado están sujetos a un proceso de conservación que puede ser enfriado o congelado. En el primer caso, el proceso está disponible para los frigoríficos que proveen tanto al mercado doméstico como al externo y responde a patrones de calidad mundialmente reconocidos; esta variante es de mutua conveniencia tanto para las empresas como para los consumidores ya que las primeras obtienen precios mayores para las carnes en los mercados externos, mientras que los consumidores reciben carnes que conservan la cualidades de sabor de un producto recién elaborado. El congelado, que se realiza a una temperatura menor a los 10° centígrados bajo cero, retarda el desarrollo de microorganismos y debe apuntar

a causar la menor variación posible en la estructura de las carnes luego del proceso de congelamiento-descongelamiento.

A nivel microeconómico, las plantas argentinas tienen la característica de contar con materia prima más barata que en el resto del mundo, pero tienen menor competitividad en la etapa del procesamiento por las siguientes razones: menor escala promedio de planta que en otros países y mayores costos de inspección, insumos y embalajes.

Al igual que en otras partes, la ecuación de costos requiere un buen ingreso por recupero o venta de subproductos comestibles y no comestibles los que, en promedio, alcanzan al 45% del peso del animal que ingresa a frigorífico.

Finalmente, y respecto a la localización de la actividad (crucial como se dijo para definir los impuestos provinciales y contribuciones municipales que la gravan), las provincias pampeanas (Buenos Aires, Santa Fe, Córdoba, Entre Ríos, La Pampa) no solamente son la fuente principal de abastecimiento de materia prima sino también las jurisdicciones en las que se asienta mayoritariamente la industria frigorífica de carne vacuna. Existen sin embargo frigoríficos de importancia y avanzada tecnología en otras provincias como por ejemplo San Luis (en este caso como resultado de Leyes de Promoción Impositiva que rigieron hasta la década del 90).

VI. LA INDUSTRIA AVÍCOLA (POLLOS)

El producto final considerado en este caso es el pollo parrillero, para cuya obtención la actividad reconoce las siguientes etapas productivas:

- Reproducción de abuelos y padres
- Incubación
- Engorde
- Faena
- Procesado
- Comercialización

Es usual en Argentina que los sistemas de producción de pollos parrilleros respondan a un patrón de integración vertical de los procesos, cuyo grado de integración puede ser variable entre empresas según las etapas de producción.

Es común en Argentina lo que se denomina 'el fasón', modalidad aplicable para la etapa del engorde en el que las empresas contratan a productores granjeros y los proveen de pollitos BB, alimento balanceado, insumos farmacéuticos y asistencia técnica, mientras que los últimos aportan sus instalaciones para el engorde, la mano de obra, electricidad y calefacción.

La información consultada indica que más del 70% de los establecimientos productores, habilitados por SENASA, se encuentran en Buenos Aires y Entre Ríos, cuyos tributos fueron utilizados para la estimación

de la carga tributaria provincial y municipal. Finalmente, las estimaciones fueron realizadas para ventas al mercado interno, que es el destino mayoritario de la producción del sector y para ventas de exportación, mercado que se está desarrollando ahora en forma incipiente en Argentina fundamentalmente por una adecuación de los costos a los precios internacionales del producto, luego de la devaluación del peso en Enero de 2002.

VII. CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA

El cómputo realizado de la carga tributaria efectiva en Argentina, cuyo resumen se indica en las dos tablas siguientes para el mercado interno y externo respectivamente, permite identificar claramente cual es el nivel preponderante de imposición y cual es la participación de los diversos tipos de tributos dentro del total de la recaudación obtenida de los productos de los tres sectores analizados:

ARGENTINA - CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA (MERCADO INTERNO) (como porcentaje del total de la carga tributaria)

Impuestos	Soja	Aceite	Carne	Pollos
Impuestos Nacionales sobre el Trabajo	1,4	2,1	20,7	7,9
Impuestos Nacionales sobre la Venta de Bienes y Servicios	42,0	67,4	32,4	70,6
Impuestos Nacionales sobre la Propiedad	22,9	7,8	11,4	3,8
Impuestos Nacionales sobre los Ingresos	17,6	7,8	17,9	6,5
Impuestos Nacionales sobre el C. Exterior	3,3	6,5	0,3	0,2
Otros Impuestos Nacionales			0,8	
Impuestos Provinciales sobre la Venta de Bienes y Servicios	7,7	5,7	5,6	7,6
Impuestos Provinciales sobre la Propiedad	4,0	0,2	4,7	0,9
Otros Impuestos Provinciales		1,1		
Tasas y Contribuciones Municipales	1,1	1,4	6,2	2,5
	100,0	100,0	100,0	100,0
Impuestos Nacionales	87,2	91,6	83,5	88,7
Impuestos Provinciales	11,7	7,0	10,3	8,7
Impuestos Municipales	1,1	1,4	6,2	2,5
	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Anexo Estadístico para Argentina.

En primer lugar, y como rasgo que se repetirá para el caso de las ventas al mercado externo, hay un altísimo grado de concentración de la recaudación en manos del Gobierno Nacional (alrededor del 90%) resultado –como ya se dijo- de la delegación provincial de importantes bases tributarias al Sistema de Coparticipación de Impuestos vigente. Por otro lado, mientras que la responsabilidad provincial por recaudación de impuestos que gravan los productos analizados promedia el 10% del total, la recaudación municipal tiene mayor incidencia en aquellos productos directos de consumo (carne y pollos)

y menor en el caso de semillas o aceite de soja (en este último caso porque el análisis de la producción industrial no incluyó el fraccionamiento para venta minorista).

Analizado por tipo de impuesto, es claro en la tabla precedente el impacto en el quantum impositivo del Impuesto al Valor Agregado, el que en Argentina está generalizado, con una alícuota del 21% y con muy pocas excepciones tanto en términos de alícuotas como de productos exentos.

Los Impuestos sobre el Trabajo (Contribuciones Patronales), tradicionalmente altos en Argentina, tienen un mayor peso relativo en aquellos sectores como el frigorífico o el avícola, en los que muchas de las tareas son fuertemente trabajo-intensivas y menor en el sector soja, tanto por el escaso uso de mano de obra en las etapas de la producción primaria como por el alto grado de automatización alcanzado por la industria aceitera.

Un dato relevante, mostrado por la tabla precedente, es la fuerte incidencia porcentual de los Impuestos nacionales sobre la Propiedad, en especial en la producción primaria de soja: la alta participación de los activos fijos (campo, maquinarias y equipos) transforma a ésta en importante contribuyente del Impuesto sobre los Bienes Personales.

La mayor incidencia de los Impuestos sobre el Comercio Exterior se da en el mercado interno en la producción de semillas y aceite de soja, originada en la utilización de insumos tanto por la producción primaria como por la industria.

Los impuestos provinciales reproducen generalmente el comportamiento de sus similares nacionales, aunque es importante aclarar que la variante de tributo acumulativo (Impuesto sobre los Ingresos Brutos), que representa a la tributación provincial sobre ventas de bienes y servicios, resulta en una no menor participación del orden del 6% al 8 % de la recaudación total de impuestos sobre los bienes considerados. Nuevamente, y a similitud del caso nacional, la tributación provincial sobre la propiedad (principalmente Inmobiliario y Automotor) grava más fuertemente a la producción primaria de soja y a la industria frigorífica.

ARGENTINA - CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA (MERCADO EXTERNO)

(como porcentaje del total de la carga tributaria)

Impuestos	Soja	Aceite	Carne	Pollos
Impuestos Nacionales sobre el Trabajo	0,9	1,7	22,9	11,3
Impuestos Nacionales sobre la Venta de Bienes y Servicios	6,6	6,3	6,6	10,6
Impuestos Nacionales sobre la Propiedad	15,1	7,2	13,0	6,1
Impuestos Nacionales sobre los Ingresos	9,1	4,8	19,2	7,6
Impuestos Nacionales sobre el C. Exterior	59,5	71,4	18,3	45,4

Otros Impuestos Nacionales			0,9	
Impuestos Provinciales sobre la Venta de Bienes y Servicios	5,4	6,2	7,0	13,8
Impuestos Provinciales sobre la Propiedad	2,6	0,1	5,2	1,2
Otros Impuestos Provinciales		0,9		
Tasas y Contribuciones Municipales	0,8	1,4	6,9	4,0
	100,0	100,0	100,0	100,0
Impuestos Nacionales	91,2	91,4	80,9	81,0
Impuestos Provinciales	8,0	7,2	12,2	15,0
Impuestos Municipales	0,8	1,4	6,9	4,0
	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Anexo Estadístico para Argentina.

El patrón de la carga tributaria, para ventas en el mercado externo, no difiere en general del observado para ventas en el mercado interno, salvo en los siguientes tres aspectos fundamentales:

- ✓ Pierde prácticamente relevancia, y por un doble motivo, la participación porcentual de los Impuestos sobre la Venta de Bienes y Servicios: primero, porque el Impuesto al Valor Agregado no se aplica sobre las exportaciones y, segundo, porque se recuperan los montos tributados en las etapas domésticas. Esta imposición queda así limitada básicamente a los Tributos sobre los Combustibles.
- ✓ Adquiere ahora relevancia la Tributación sobre el Comercio Exterior, producto de la decisión política de reinstaurar, en 2001 y por necesidades de equilibrio presupuestario y fiscal, las retenciones a todas las exportaciones argentinas.
- ✓ Al coexistir, para un mismo producto, retenciones y reintegros a la exportación, la carga tributaria es más alta en las exportaciones de semillas de soja, por un doble motivo: tienen derechos de exportación más altos y no están beneficiadas con reintegros.

BIBLIOGRAFIA Y REFERENCIAS:

ASOCIACIÓN DE FRIGORÍFICOS E INDUSTRIALES DE LA CARNE DE CÓRDOBA.

BALDINELLI E., La Argentina en el Comercio Mundial, Editorial Atlántida S.A., 1997.

CÁMARA INDUSTRIAL DE ACEITES DE LA REPÚBLICA ARGENTINA (CIARA), Buenos Aires, Argentina.

CENTRO DE EMPRESAS PROCESADORAS AVÍCOLAS (CEPA), Buenos Aires, Argentina.

CÓDIGOS TRIBUTARIOS Y LEYES IMPOSITIVAS PROVINCIALES.

CÓDIGOS Y ORDENANZAS TRIBUTARIAS MUNICIPALES.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS, Secretaria de Hacienda, Ministerio de Economía, Buenos Aires, Argentina

JUÁREZ DE PERONA, H.G., La Industria Aceitera y el Concepto de Competitividad, Instituto de Economía y Finanzas, F.C.E., Universidad Nacional de Córdoba, 2002.

E. RIMOLDI DE LADMANN COORDINADORA, MERCOSUR y Comunidad Europea, Ediciones Ciudad, Buenos Aires, Argentina, 1995.

MINISTERIO DE ECONOMÍA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, La Industria en los 90, Tomo II: Estructura, Evolución y Perspectivas de algunos sectores seleccionados, Cuadernos de Economía N 42, La Plata, Argentina, 1998.

REZK E., Experiences of Decentralisation and Intergovernmental Fiscal Relations in Latin America, 30 Jornadas de Finanzas Públicas, Córdoba, Argentina, 1997.

UNITED STATES DEPARTMENT OF AGRICULTURE (USDA), Oilseeds: World Markets and Trade.

ANEXO

IMPUESTOS NACIONALES, PROVINCIALES Y MUNICIPALES EN ARGENTINA

El siguiente detalle analítico está orientado a brindar una visión de la estructura impositiva que alcanza a los tres sectores productivos que son motivo de la presente investigación

INDICE

IMPUESTOS NACIONALES

- I. IMPOSICION SOBRE EL TRABAJO**
- I.a. Aportes y Contribuciones de Seguridad Social**
- IMPOSICION SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS**
- II.a. Impuesto al Valor Agregado**
- II.b. Impuestos Internos**
- II.c. Imposición sobre los Combustibles**
- II.c.1. Impuesto sobre los Combustibles**
- II.c.2. Tasa sobre el Gasoil**
- II.c.3. Tasa de Infraestructura Hídrica**
- II.c.4. Recargo Sobre el Gas Natural y el Gas Licuado de Petróleo**
- II.d. Impuestos sobre la Energía Eléctrica**
- II.d.1. Fondo Nacional de Energía Eléctrica**
- II.d.2. Fondo Empresa de Servicios Públicos S.E. Provincia de Santa Cruz**
- III. IMPOSICION SOBRE LA PROPIEDAD**
- III.a. Impuestos sobre los Bienes Personales**
- III.b. Contribucion Especial sobre el Capital de las Cooperativas**
- III.c. Impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias y otras Operatorias**
- IV. IMPOSICION SOBRE LOS INGRESOS**
- IV.a. Impuesto a las Ganancias**
- IV.b. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**
- V. IMPOSICIÓN SOBRE EL COMERCIO Y LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES**
- V.a.1. Derechos de Importación**
- V.a.2. Tasa de Estadística**
- V.b.1. Derechos de Exportación**
- V.b.2. Reintegros a las Exportaciones**
- CONVENIOS PARA MEJORAR LA COMPETITIVIDAD Y LA GENERACIÓN DEL EMPLEO**

IMPUESTOS PROVINCIALES

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

CONTRIBUCIONES MUNICIPALES

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

IMPUESTOS NACIONALES

I. IMPOSICION SOBRE EL TRABAJO

I.a. Aportes y Contribuciones de Seguridad Social:

Antecedentes legales:

Hasta el 30 de Junio de 1994, la tributación de los empleados en relación de dependencia se encontraba legislada por la Ley N° 18.037 y la de los autónomos por la Ley N° 18.038.

A partir del 1 de Julio de 1994 el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones unificó ambos regímenes, aplicándose la Ley N° 24.241, en forma general y las leyes antes citadas en forma supletoria.

Unidad de medida del régimen:

El MOPRE (Módulo Previsional), cuyo valor es de \$ 80, es la unidad de referencia para establecer la movilidad de las prestaciones del régimen de reparto, el valor de la renta presunta de los trabajadores autónomos y de los ingresos máximos sujetos a tributación.

Régimen para 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.

Se denominan respectivamente, **contribuciones** y **aportes**, a los importes a ingresar por el empleador y a las sumas retenidas a o ingresadas por el trabajador.

La Base Imponible Previsional Máxima se integra según el siguiente detalle:

- a) Contribuciones a cargo de los empleadores: \$ 4.800 (60 MOPRES), destinadas a financiar:
 - i) El Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.
 - ii) El Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.
 - iii) El Fondo Nacional de Empleo.

- iv) El Régimen de Asignaciones Familiares.
- b) Contribuciones a cargo de los empleadores: \$ 4800 (60 MOPRES), destinadas a financiar:
 - i) El Régimen Nacional de Obras Sociales y la Superintendencia de Servicios de Salud.
- c) Aportes retenidos a los empleados en relación de dependencia: \$ 4.800 (60 MOPRES).

El empleador es el obligado a ingresar mensualmente al organismo recaudador las contribuciones, en carácter de responsable por deuda propia y los aportes, como agente de retención en el momento de efectuar el pago de la retribución periódica.

Alícuotas vigentes:

CONCEPTOS	Empleados Aportes (%)		Empleadores Contribuciones (%)
	(1)	(2)	
a. Jubilación	5	11	16 (3)
b. I.N.S.S.J.P.	3	3	2
c. Asignaciones Familiares	-	-	7,5 (3)
d. Fondo Nacional de Empleo	-	-	1,5 (3)
Subtotal a-d	8	14	27 (4)
e. Obras Sociales	3	3	6,0
- Obras Sociales	2,7	2,7 (5)	5,4 (5)
- Fdo. Solidario de Redistribución y Superintendencia de Servicios de Salud	0,3	0,3 (6)	0,6 (6)
TOTAL	11	17	33

- (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): Las alícuotas correspondientes a las contribuciones patronales sobre la nómina salarial con destino a los subsistemas de Seguridad Social regidos por las Leyes Nros. 19.032 (INSSJP), 24.013 (Fondo Nacional de Empleo), 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones) y 24.714 (Régimen de Asignaciones Familiares) se establecen de acuerdo a lo siguiente:
 - a) 21% para los empleadores cuya actividad principal sea la locación y prestación de servicios con excepción de los comprendidos en las Leyes Nros. 23.551 (Asociaciones Sindicales de Trabajadores), 23.660 (Obras Sociales), 23.661 (Agentes del Sistema Nacional de Seguro de Salud) y 24.467 (Pequeña empresa). Quedan comprendidos aquellos empleadores cuya actividad principal encuadre en el Sector "Servicios" o en el Sector "Comercio" -de acuerdo Res. SPYME N° 24/01- siempre que sus ventas totales anuales supere n en todos los casos los \$ 48.000.000.

b) 17% para los restantes empleadores no incluidos en el inciso anterior. Asimismo será de aplicación a las entidades y organismos con participación estatal, los bancos y entidades financieras nacionales regidos 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 art. 1° de la Ley N° 22.016.

(5): Las Obras Sociales perciben el 90% de los aportes y contribuciones con ese destino cuando las remuneraciones brutas mensuales son de hasta \$ 1000 inclusive y el 85% cuando dichas remuneraciones superan \$ 1000. En el caso de las Obras Sociales del Personal de Dirección y las Asociaciones Profesionales de Empresarios, dichos porcentajes son de 85% y 80%, respectivamente.

(6): El Fondo Solidario de Redistribución se integra con el 10% ó el 15% de los aportes y contribuciones, según se supere o no el tope de las remuneraciones brutas mensuales de \$ 1000. En el caso de las Obras Sociales del Personal de Dirección y de las Asociaciones Profesionales de Empresarios los porcentajes son 15% ó 20%, respectivamente. La Superintendencia de Servicios de Salud recibe parte del Fondo, en función de lo establecido en el Presupuesto de la Administración Nacional.

Disminución de Contribuciones Patronales:

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.

Cómputo como crédito fiscal del IVA:

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%¹.

Destino del aporte previsional:

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

Otras obligaciones del empleador:

a) Aseguradoras de Riesgo de Trabajo (A.R.T.) - Ley N° 24.557: Todas las empresas con personal en relación de dependencia están obligadas a contratar un seguro con una A.R.T. Los primas de las pólizas son de libre fijación y dependen de:

- i. la actividad económica de la empresa.
- ii. las condiciones de higiene y seguridad de la empresa.
- iii. cantidad de personal de la empresa.

b) Contribución sobre Vales Alimentarios o Cajas de Alimentos (Ley N° 24700): Los empleadores deberán abonar una contribución del 14% sobre los montos de vales alimentarios o cajas de alimentos que otorguen a sus empleados.

¹ 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.

II. IMPOSICION SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS

II.a. 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.

Hecho imponible:

- a) Ventas de cosas bienes en el país, incluídas las relacionadas con la actividad determinante de la condición de sujeto del impuesto.
- b) Obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, excluidas las realizadas en el país para ser utilizadas en el exterior.
- c) Importación definitiva (destinación para consumo) de cosas muebles.
- d) Prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país.

Sujetos Pasivos:

Son sujetos 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.

Exenciones:

- a) Ventas e importaciones de los siguientes bienes y locaciones de obra que tengan por objeto la entrega de bienes cuya venta e importación se exime:

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 trata 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) Las siguientes prestaciones de servicios:

Servicios educativos, de asistencia sanitaria prestada a través de obras sociales, actividad teatral, transporte internacional de pasajeros y cargas,

seguros de vida, 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 siguientes importaciones:

Las 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. Están exentos hasta el 31/12/02, los productos críticos importados para consumo, destinados al diagnóstico y tratamiento de la salud humana comprendidos en listado de posiciones arancelarias del Nomenclador Común de Mercosur.

d) Las exportaciones, permitiéndose el recupero del impuesto abonado en la adquisición de bienes y servicios destinados a las mismas.

Base imponible:

Para 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.

Liquidación y pago del Impuesto:

El impuesto se liquidará mediante declaración jurada mensual, debiendo la presentación de la declaración y el pago del impuesto resultante efectuarse durante el mes siguiente a aquél al que correspondiere la declaración jurada. Se deberán observar los regímenes de retención, percepción y pago a cuenta, en los casos que existan.

Se tomará, en las operaciones de importación definitivas, el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, al que se agregarán todos los tributos a la importación o aplicables con motivo de ella, excluidos el IVA que genera la importación y los Impuestos Internos que correspondieren. El impuesto se liquidará y abonará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación.

Alícuotas aplicables:

- a) General: 21%.
- 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 -con ciertas excepciones-, 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 cumplimenten los requisitos establecidos por el Comité de Bancos de Basilea. Intereses y comisiones de préstamos otorgados por la entidades citadas precedentemente a empresas que presten el servicio público de transporte automotor terrestre de corta, media y larga distancia. **Carnes vacunas**, frutas, hortalizas y legumbres frescas y **las labores culturales para la obtención de los mismos**. Miel de abejas a granel. Servicios de transporte de pasajeros, terrestres, acuáticos o aéreos, realizados en el país, excepto taxis y remises en recorridos menores de 100 km (exento). Servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que no resulten exentos (la prestación de estos servicios a un paciente privado en forma directa y sin derecho a reintegro está gravada con la alícuota del 21%). Diarios, revistas y publicaciones periódicas. Locación de espacios publicitarios en editoriales PYMES. Bienes de capital incluidos en listado específico.

Devoluciones de impuesto y de crédito fiscal:

- a) ***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. La recuperación operará mediante compensación con el impuesto que en definitiva adeudaren los exportadores por sus operaciones internas gravadas. Si la compensación no resultara posible o se efectuara parcialmente, el saldo excedente será compensado con otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o, en su defecto, será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros.***

- b) Los créditos fiscales originados en la compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de capital (bienes muebles e inmuebles adquiridos a partir del 1 de Noviembre de 2000), amortizables en el Impuesto a las Ganancias, conformarán saldos de libre de disponibilidad a favor de los responsables, luego de transcurridos 12 períodos fiscales y podrán ser acreditados contra otros impuestos y anticipos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o solicitarse devolución. Los fabricantes o importadores de bienes de capital, alcanzados por la alícuota del 10,5%, tendrán el tratamiento de libre disponibilidad previsto para los exportadores respecto del saldo a favor que pudiere generar el crédito fiscal por compras o importaciones de bienes, prestaciones de servicio y locaciones que se originen a partir del 1 de Mayo de 2001 que se destinaran efectivamente a la fabricación o importación de dichos bienes. Se limitará el beneficio hasta el límite que surja de distraer del saldo a favor de la operación, el saldo a favor que se habría determinado si se hubieran generado los débitos fiscales utilizando la alícuota general del 21%.

Régimen de facilidades de pago para cancelar IVA por la importación de determinados bienes de capital:

Para solicitudes de cancelación del impuesto oficializadas hasta el 31 de Diciembre de 2002, los importadores a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros, de los bienes de capital comprendidos en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR, consignadas en Anexo, podrán solicitar pagar en 5 cuotas iguales, mensuales y consecutivas el Impuesto al Valor Agregado que correspondiere ingresar por la importación definitiva de los referidos bienes. La primera cuota será abonada al momento de oficializar la pertinente destinación a consumo, las cuotas segunda a quinta serán generadas automáticamente por el Sistema Informático MARIA, como liquidación manual automática y vencerán el mismo día en que se hubiera efectuado el pago de la primera cuota, en cada uno de los meses inmediatos siguientes a dicho pago. Las cuotas devengarán un interés del 2% mensual sobre saldos.

Para acceder a esta facilidad, los bienes deberán revestir el carácter de bienes de uso para el importador, con una vida útil superior a 2 años, deberán utilizarse en procesos productivos, no estarán sujetos a otros beneficios particulares respecto del impuesto al Valor Agregado y el importe del impuesto deberá surgir de un valor FOB mayor o igual a U\$S 13.000, o su equivalente en otras monedas.

II.b. Impuestos Internos:

Es un tributo monofásico, 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.

Hecho imponible:

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

Sujetos en el caso de los Seguros:

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.

Base imponible en el caso de los Seguros:

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 imponible².

Alícuotas en el caso de los Seguros:

- a) Compañías establecidas o constituidas en el país :

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

- 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%.

² 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.

Las Compañías aseguradoras legalmente establecidas o constituidas en el país liquidarán y pagarán el impuesto por mes calendario, sobre la base de declaraciones juradas. Los asegurados, por su parte, pagarán el tributo en las fechas en que, según el contrato, deberán abonar las primas.

Exenciones en el caso de los Seguros:

Seguros agrícolas, seguros sobre la vida, seguros de accidentes personales, seguros personales que cubren gastos de internación, cirugía o maternidad.

II.c. Imposición sobre los Combustibles:

II.c.1. Impuesto sobre los Combustibles:

Hecho imponible:

El impuesto (Ley Nº 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.

Exenciones:

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.

Sujetos pasivos:

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.

Base imponible:

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

Liquidación y pago del Impuesto:

El impuesto se liquidará por períodos mensuales sobre la base de declaración jurada. La presentación de la declaración jurada y el pago del impuesto debe efectuarse en el mes siguiente a aquel al que correspondiere la liquidación. Existe un régimen de anticipos para las naftas y otro para el resto de combustibles, con distintos vencimientos y porcentajes.

Impuesto por unidad de medida:

	Por litro \$
Naftas	0.43
Nafta virgen, gasolina natural, solventes y aguarrás	0.43
Gas oil, diesel oil, kerosene	0.15
Gas licuado uso automotor en estaciones de servicio o bocas de expendio al público	78% del valor del impuesto a los Combustibles Líquidos y el Gas Natural aplicable sobre la Nafta sin plomo, de más de 92 RON
Gas licuado uso automotor en estaciones de carga para flotas cautivas	72% del valor del impuesto a los Combustibles Líquidos y el Gas Natural aplicable sobre el Gas Oil.

Pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado:

Los productores agropecuarios y quienes presten servicios de laboreo de la tierra, siembra y cosecha podrán computar como pago a cuenta en el Impuesto a las Ganancias el 100% del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos contenidos en las compras de gas-oil que se utilicen en las maquinarias agrícolas. Igual beneficio alcanzará a 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 extractivas y de pesca.

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 sean productores agropecuarios, mineros o de pesca marítima o que presten servicios de laboreo de la tierra, siembra y cosecha, a la minería, a la pesca marítima, o 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 período fiscal, hubiera sido computado por los potenciales beneficiarios como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y a la Ganancia Mínima Presunta.

II.c.2. 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.

Hecho Imponible o Nacimiento de la obligación de ingreso de la Tasa:

- a) Entrega del bien, emisión de la factura o acto equivalente, el que fuere anterior.
- b) Retiro del producto para su consumo, en el caso del combustible gravado consumido por el sujeto responsable, excepto el que se utilizare en la elaboración de otros productos sujetos a la Tasa.
- c) Transferencia de gas licuado para uso automotor.
- d) Verificación de la tenencia de los productos, cuando se trate de los titulares de bocas de expendio o de almacenamientos de gas licuado para uso automotor.
- e) Determinación de diferencias de inventarios.
- f) Despacho a plaza, cuando se traten de productos importados.

Sujetos responsables:

- a) Quienes deban tributar el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural.
- b) Quienes realicen importaciones definitivas del combustible gravado.
- c) En el caso del gas licuado para uso automotor, los titulares de bocas de expendio de combustibles y los titulares de almacenamientos de combustibles para consumo privado.

Base Imponible:

La base imponible de la Tasa será el precio del producto previo a la carga impositiva (i.e. libre de impuestos), guardando relación con la variación del precio promedio del combustible, por litro de gasoil o por cada metro cúbico de gas licuado con destino a uso automotor, en reemplazo del monto fijo de \$ 0,05 por litro.

Liquidación y Pago de la Tasa:

El período fiscal de liquidación será mensual y sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los responsables, excepto en el caso de operaciones de importación.

Los importadores de combustible gravado deberán liquidar e ingresar la Tasa antes de efectuarse el despacho a plaza, conjuntamente con los Derechos Aduaneros, el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural y el Impuesto al Valor Agregado, mediante percepción en la fuente que practicará la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Alícuota:

18,5% del precio por litro o por metro cúbico.

II.c.3. Tasa de Infraestructura Hídrica :

Esta Tasa (Decreto N° 1381/01), que incide en una sola de las etapas de su circulación, es aplicable en el territorio nacional 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.

Hecho Imponible o Nacimiento de la obligación de ingreso de la Tasa:

El nacimiento de la obligación fiscal se producirá conjuntamente con el correspondiente a la misma operación alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado, según el siguiente detalle:

a) Naftas sin plomo de hasta 92 RON, naftas sin plomo de más de 92 RON, naftas con plomo hasta 92 RON y naftas con plomo de más de 92 RON:

I. Transferencia a título oneroso o gratuito del bien, emisión de la factura o acto equivalente, el que fuere anterior.

II. Retiro del producto para su consumo, en el caso de los combustibles referidos, consumidos por el sujeto responsable del pago.

III. Momento de la verificación de la tenencia del o de los productos, cuando se tratare de responsables que no cuenten con la documentación acreditando el ingreso de la Tasa.

IV. Determinación de diferencias de inventarios.

V. Despacho a plaza, cuando se trate de productos importados.

b) Gas natural distribuido por redes destinado a gas natural comprimido:

I. Vencimiento de las respectivas facturas.

Sujetos responsables:

a) Naftas sin plomo hasta 92 RON, naftas sin plomo de más de 92 RON, naftas con plomo hasta 92 RON y naftas con plomo de más de 92 RON:

I. Los sujetos al Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural.

II. Los sujetos que realicen importaciones definitivas de Combustibles Líquidos y Gas Natural.

b) Gas natural distribuido por redes destinado a gas natural comprimido:

I. Quienes lo distribuyan a aquellos que lo usen como combustible en automotores.

c) Los responsables del pago de dicha tasa, por el combustible que consuman, excepto por el que utilizaren para la elaboración de otros productos sujetos a la Tasa.

Base Imponible :

La base imponible surge del quantum de la venta física de los bienes gravados (litro o metro cúbico).

Impuesto por unidad de medida:

\$ 0,05 por litro de nafta o por metro cúbico de gas natural.

Liquidación y pago de la Tasa:

El período fiscal de liquidación de la Tasa será mensual y sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los responsables, excepto en el caso de operaciones de importación.

Los importadores deberán ingresar la Tasa, antes de efectuarse el despacho a plaza, la que será liquidada e ingresada conjuntamente con los Derechos Aduaneros, el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural y el Impuesto al Valor Agregado, mediante percepción en la fuente que practicará la Administración Federal de Ingresos Públicos.

A los fines previstos anteriormente, los sujetos responsables podrán optar por ingresar la Tasa en su totalidad o en base al régimen especial, en este último caso mediante la aplicación de los porcentuales fijados para el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural.

Los sujetos responsables del pago de la Tasa (inciso a) precedente) podrán computar en la declaración jurada mensual el monto de la tasa que les hubiere sido liquidada y facturada por otro sujeto responsable del ingreso de la misma, o que hubiere ingresado en el momento de la importación del producto.

Tasa no computable como compensación o pago a cuenta:

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.c.4. Recargo Sobre el Gas Natural y el Gas Licuado de Petróleo:

La Ley N° 25.565 (Art. 75) y los 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.

Hecho Imponible:

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.

Base Imponible:

Metros cúbicos de gas natural, consumidos por redes o ductos en el territorio nacional cualquiera fuera el uso o utilización final del mismo.

Recargo aplicable:

El Fondo no podrá exceder la suma de \$ 100.000.000 y se constituirá con un recargo al gas natural de \$ 0,004 para el año 2002, por cada M3 de gas natural de 9.300 kilocalorías.

Los valores del recargo, 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.

Agentes de Percepción:

Son sujetos responsables de la percepción e ingreso del recargo los importadores, permisionarios y concesionarios y los sujetos que gocen de derechos de explotación.

Oportunidad de la percepción y vencimiento del ingreso del recargo:

A efectos del ingreso, los agentes de percepción deberán practicar ésta en oportunidad de producirse el pago de la factura. El recargo no integrará el precio neto gravado a los fines de la liquidación del impuesto al Valor Agregado. El vencimiento para la presentación de la declaración jurada y pago del monto determinado será el quinto día hábil administrativo del segundo mes inmediato posterior al del período mensual que se declara. En el caso de autoconsumo en el yacimiento, el recargo constituirá un ingreso directo y se imputará al mes en que el mismo se efectuó.

II. d. Impuestos sobre la Energía Eléctrica:

II.d.1 Fondo Nacional de Energía Eléctrica:

Hecho imponible:

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.

Sujetos pasivos:

Son sujetos 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.

Base imponible:

El monto de las tarifas que paguen los compradores del mercado eléctrico mayorista.

Impuesto fijo por unidad de medida:

El valor es de \$ 0,0030384 por kwh.

II.d.2 Fondo Empresa de Servicios Públicos S.E. Provincia de Santa Cruz:

Hecho Imponible:

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

Sujetos pasivos:

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

Base imponible:

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.

Alícuota:

0,6% sobre las tarifas vigentes en cada período y en cada zona del país, aplicada a los consumidores finales.

Liquidación y pago del Impuesto:

El período de liquidación comprende la facturación en un mes calendario. Los sujetos pasivos deberán ingresar tres anticipos en concepto de pago a cuenta del impuesto, mientras que los agentes de percepción ingresarán el tributo en el mes siguiente al de su liquidación.

III. IMPOSICION SOBRE LA PROPIEDAD

III.a. 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).

Hecho imponible:

La posesión de bienes personales situados en el país y en el exterior, en el caso de personas físicas domiciliadas y de sucesiones indivisas, respectivamente domiciliadas o radicadas en el país.

La posesión de bienes situados en el país, en el caso de personas físicas domiciliadas y de sucesiones indivisas, respectivamente domiciliadas o radicadas en el exterior.

Sujetos Pasivos:

- a) Personas físicas domiciliadas y sucesiones indivisas radicadas respectivamente en el país.
- b) Personas físicas domiciliadas y sucesiones indivisas radicadas respectivamente en el extranjero.

Exenciones:

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.

Base imponible:

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.

No se admiten deducciones de deudas, salvo en el caso de inmuebles destinados a casa habitación, para los que se permite computar los importes adeudados al 31 de diciembre de cada año por créditos otorgados para la construcción o realización de mejoras.

Mínimo exento:

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.

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%.

Liquidación y pago del Impuesto :

- a) Personas físicas domiciliadas y sucesiones indivisas radicadas respectivamente en país: Liquidan el impuesto mediante declaración jurada, presentando la misma hasta abril o mayo siguientes a la finalización del período fiscal. Se abonan 5 anticipos bimestrales del 20% cada uno, a partir del mes de junio del año calendario por el cual corresponde liquidar el gravamen y con carácter de pago a cuenta de la obligación anual.
- b) Personas físicas y sucesiones indivisas respectivamente domiciliadas y radicadas en el extranjero: Las personas físicas o de existencia ideal y las sucesiones indivisas respectivamente domiciliadas y radicadas en el país, que tengan el condominio, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes gravados pertenecientes a sujetos pasivos del extranjero deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo el impuesto que resultare.
- c) Sociedades responsables del ingreso del gravamen sobre acciones y participaciones: El impuesto ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo y tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

Determinación del impuesto sobre acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades (excepto empresas y explotaciones unipersonales):

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.

A este fin, se presume sin admitir prueba en contrario que las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley N° 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior, o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Medida unilateral destinada a evitar la doble imposición internacional:

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.

III.b. Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas:

Esta contribución, reglada por la Ley N° 23.427 y sus modificaciones, tiene las siguientes características:

Hecho Imponible de la Contribución:

El capital de las cooperativas al cierre de cada ejercicio económico.

Sujetos Pasivos:

Cooperativas inscriptas en el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual de la Secretaría del Desarrollo Social de la Presidencia de la Nación.

Exenciones:

Cuotas sociales de cooperativas y los bienes situados en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

Base imponible:

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.

Alícuota:

2% sobre la base imponible.

Mínimo de exención:

No corresponderá la contribución cuando el capital determinado resulte inferior \$ 750,65.

Liquidación y pago de la Contribución:

El plazo para la declaración e ingreso del saldo resultante vencerá al quinto mes siguiente al del cierre del ejercicio al que correspondiere la liquidación.

III.c. 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.

Hecho Imponible:

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.

Exenciones:

- 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 poderados 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.

Sujetos:

Sujetos Pasivos:

1. Las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras N° 21.526 y sus modificaciones .
1. Los sujetos que realicen movimientos o entregas de fondos a nombre propio.
2. Los sujetos que deban ingresar, total o parcialmente, en forma directa el impuesto omitido.
3. Los responsables que no hayan sufrido total o parcialmente, la percepción del gravamen por causales distintas a las aludidas en el punto anterior.

Quando 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 a directores, síndicos e integrantes del consejo de vigilancia.
- Remuneraciones y cargas sociales.
- Otros gastos de administración no mencionados en los puntos precedentes.
- Gastos de organización, incluidos los originados en los contratos para la provisión de software.
- Donaciones.
- Tributos nacionales, provinciales, municipales y del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que deban ingresar como sujetos pasivos de los mismos o como responsable por deuda ajena. Este punto no comprende las sumas que deban rendir como agentes recaudadores de los Fiscos Nacional y Provinciales, de las Municipalidades y del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ni aquellas provenientes de su actividad como agentes de liquidación y percepción de tributos.
- Adquisición de bienes muebles e inmuebles no afectado a contratos de intermediación financiera.
- Dividendos o utilidades.
- Comercios adheridos a sistemas de tarjetas de crédito, compra o débito.

Agentes de Liquidación y Percepción:

1. Las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras N° 21.526 y sus modificaciones.
2. Los sujetos que realicen movimientos o entregas de fondos a nombre o por cuenta de otra persona.

. A los efectos de la aplicación del impuesto, los movimientos de fondos que se destinen al pago de los conceptos indicados en el párrafo anterior, estarán alcanzados por la alícuota del 12%o excepto para la situación prevista en el punto 9., en la que la alícuota a aplicar será del 1,50%o.

Base Imponible:

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.

Alícuotas:

Alícuotas generales:

- 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%.

Alícuotas reducidas:

- 1) **0,75 %o** para las cuentas corrientes de los siguientes contribuyentes, en tanto se registren únicamente débitos y créditos generados por las actividades u operaciones específicas: Corredores y comisionistas de granos y consignatarios de ganado, debidamente registrados, únicamente por las operaciones inherentes a su actividad. Empresas que operen sistemas de tarjetas de crédito, compra o débito y las empresas dedicadas a servicios de vales de almuerzo y tarjetas de transporte, vales alimentarios o cajas de alimentos, únicamente para los créditos originados en los pagos realizados por los usuarios y para los débitos provenientes de los pagos a los establecimientos adheridos. Empresas que operen sistemas de transferencias electrónicas por Internet, únicamente para los créditos originados en los importes recibidos de los ordenantes y para los débitos generados por los pagos a los beneficiarios. Las droguerías y las distribuidoras de especialidades medicinales, inscriptas como tales ante el Ministerio de Salud o en los Organismos provinciales de naturaleza equivalente, como también la Federación Argentina de Cámaras de Farmacias y sus cámaras asociadas y la Confederación Farmacéutica Argentina y sus colegios asociados, en estos últimos casos únicamente por los débitos y créditos originados en el sistema establecido por las obras sociales para el pago de los medicamentos vendidos a sus afiliados por las farmacias. Fideicomisos en garantía en los que el fiduciario sea una entidad financiera regida por Ley N° 21.526.

- 2) **0,50%** cuando se traten de las siguientes operaciones financieras: Débitos en cuenta corriente cuyo importe se destine a la compra de Letras del Banco Central de la República Argentina con intervención de las entidades regidas por la Ley N° 21.526 y los créditos originados en la cancelación de esos mismos títulos, siempre que el plazo de amortización de los mismos sea igual o inferior a 15 días. Débitos en cuenta corriente correspondientes a los fondos que se destinen a la constitución de depósitos a plazo fijo en la misma entidad financiera en la que está abierta dicha cuenta, cuyo término sea igual o inferior a 15 días y los créditos provenientes de la acreditación de los mismos a su vencimiento. Dicho tratamiento procederá únicamente si en la fecha de su vencimiento, la totalidad del producido del depósito a plazo fijo es acreditada en la cuenta corriente de su titular. El débito originado en la adquisición de documentos cuyo plazo de vencimiento sea igual o inferior a 15 días, realizada en el marco de operaciones de mediación en transacciones financieras que se efectúen con la intervención y garantía de instituciones regidas por la Ley N° 21.526, como así también el crédito proveniente de la cancelación de los citados documentos. Dicho tratamiento procederá únicamente si en la fecha de su vencimiento, la totalidad del producido del documento es acreditada en la cuenta corriente de quien lo adquirió.
- 3) Se aplica una nueva tasa reducida del **1%** para los débitos y los créditos, cuando se traten de las operaciones alcanzadas por la alícuota del 0,50% y cuyo plazo sea igual o superior a 16 días y no exceda de 35 días.

Ingreso del impuesto percibido y del propio :

Las sumas percibidas y los importes por impuestos propios correspondientes a los agentes de liquidación o percepción del gravamen se ingresarán a la Administración Federal de Ingresos Públicos, exclusivamente mediante depósito bancario y sin posibilidad de compensación con otros tributos, hasta el tercer día hábil siguiente al del perfeccionamiento del hecho imponible.

| En el caso de operaciones efectuadas mediante cuentas bancarias el plazo se contará a partir de la correspondiente fecha de registración, conforme a las normas establecidas por el Banco Central de la República Argentina (B.C.R.A.).

IV. IMPOSICION SOBRE LOS INGRESOS

IV.a. 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).

Hecho Imponible:

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.

Principios jurisdiccionales:

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.

Sujetos Pasivos:

A la luz de los conceptos utilizados de renta y de los principios jurisdiccionales, se pueden identificar los siguientes contribuyentes:

- a) Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes en el país.
- b) Sociedades de capital constituidas en el país y establecimientos estables ubicados en el país. Incluye sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita simple y por acciones, fideicomisos y fondos comunes de inversión constituidos en el país, establecimientos permanentes ubicados en el país pertenecientes a asociaciones, sociedades y empresas constituidas en el exterior o a personas físicas o sucesiones indivisas residentes en el exterior.
- c) Beneficiarios del exterior: personas de existencia visible, sucesiones indivisas o sociedades en general y empresas unipersonales no incluidas en los apartados precedentes.

Beneficios no computables:

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.

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.

Base Imponible:

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 detraen 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 detraen 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 detraen los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente en condiciones de productivas.

Alícuotas:

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.

Liquidación y Pago del Tributo:

Personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes

El impuesto se liquida por año fiscal (año calendario), mediante el sistema de autodeterminación. La declaración e ingreso del saldo de impuesto se produce durante los meses de abril y mayo del año siguiente al cierre del año calendario al que corresponde la primera.

Se abonan, a cuenta de la obligación tributaria anual, cinco anticipos bimestrales (de un 20% cada uno) calculados sobre el impuesto determinado del año anterior menos retenciones y percepciones sufridas. Se ingresan a partir del mes de junio del año calendario por el cual corresponde liquidar el gravamen.

Existen regímenes de retención sobre las rentas del trabajo en relación de dependencia y de otras tales como: alquileres, intereses, honorarios, locaciones de obra y de servicios no ejecutados en relación de dependencia, explotación de derechos de autor, regalías, operaciones de compraventa de acciones que no coticen en bolsas o mercados de valores, etc.

Sociedades de Capital y Establecimientos Permanentes

El impuesto se liquida por año fiscal (ejercicio comercial), mediante el sistema de autodeterminación. La declaración e ingreso del saldo de impuesto se produce al quinto mes siguiente al del cierre del ejercicio al que se refiere la primera.

Se abonan, a cuenta de la obligación tributaria anual, diez anticipos mensuales, el primero del 25% y 9 de 8,33%, estimados en función del impuesto determinado en el ejercicio fiscal anterior menos retenciones y percepciones sufridas. Se ingresan a partir del sexto mes posterior al del cierre del ejercicio comercial por el cual corresponde liquidar el gravamen.

Existen regímenes de retención sobre determinadas rentas, tales como: venta de bienes de cambio y de uso, alquileres, intereses, honorarios, locaciones de obra y de servicios de transporte de carga nacional e internacional, cesión de derechos de marcas, patentes, distribución de películas cinematográficas, etc.

Beneficiarios del Exterior

Las ganancias de fuente argentina (excluidos los dividendos y utilidades acreditadas o remesadas por establecimientos estables a sus casas matrices y que no se encuentren alcanzados) tributarán mediante retención en la fuente, con carácter de pago único y definitivo.

En el caso de sociedades no consideradas contribuyentes, con respecto a los socios del exterior, la base imponible será la renta neta determinada según las normas generales del tributo y el gravamen deberá ser retenido se gire o no la respectiva utilidad.

Para el resto de ganancias de fuente argentina, atribuibles a beneficiarios del exterior, la base imponible estará dada por una ganancia neta presunta equivalente a un porcentaje de las sumas pagadas, que la ley establecerá para cada tipo de renta.

Régimen de Nominatividad

Existe un régimen de nominatividad de títulos valores, que implica que quienes no cumplan con el requisito de nominativizar sus participaciones accionarias sufren retenciones con carácter de pago único y definitivo del 35% sobre el monto bruto de los pagos que les realicen en concepto de dividendos.

Pagos a cuenta en el Impuesto :

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, abonado en un ejercicio fiscal, puede ser utilizado para el Impuesto a las Ganancias por 10 años a partir del 31 de Diciembre de 1998.

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%.

Régimen de Nominatividad de Títulos Valores:

Quienes no cumplan con el requisito de nominativizar sus participaciones accionarias sufrirán retenciones, con carácter de pago único y definitivo, del 35% sobre el monto bruto de los pagos que se les realicen en concepto de dividendos.

IV.b. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

Hecho imponible:

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.

Sujetos Pasivos:

- a) Sociedades, asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país.
- b) Empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo.
- c) Organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016, no incluidos en los incisos precedentes.
- d) Personas físicas y sucesiones indivisas por la titularidad de inmuebles rurales.
- e) Fideicomisos y Fondos Comunes de Inversión constituidos en el país.
- f) Establecimientos estables situados en el país, pertenecientes a sujetos del exterior.

Exenciones:

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).

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.

Los consignatarios de hacienda, frutos y productos del país considerarán como base imponible el 40% de los activos gravados afectados exclusivamente a la actividad de consignación.

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 .

Mínimo exento:

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 inexplorados).

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

Alícuota:

1% sobre la base imponible.

Liquidación y pago del tributo:

El impuesto se liquida por ejercicio comercial, mediante el sistema de autodeterminación; la presentación e ingreso del saldo de impuesto se produce al quinto mes siguiente al del cierre del ejercicio al que se refiere la determinación.

A cuenta de la obligación tributaria anual, se abonan 11 anticipos mensuales (de 9% cada uno) a partir del sexto mes posterior al del cierre del ejercicio comercial por el cual corresponde liquidar el gravamen, excepto en el caso de las empresas unipersonales, las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales, que ingresan 5 anticipos bimestrales del 20% cada uno a partir del mes de junio del año calendario por el cual corresponde liquidar el gravamen.

Pagos a cuenta:

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 inexplorados.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de Enero de 2001, el Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial 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%.

Medida unilateral destinada a evitar la doble imposición internacional:

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.

V. IMPOSICIÓN SOBRE EL COMERCIO Y LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES

V.a.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.

Hecho Imponible:

Importación definitiva de mercancías para consumo.

Sujetos Pasivos:

Titulares de importaciones definitivas de bienes para consumo.

Exenciones:

El Poder Ejecutivo Nacional puede otorgarlas total o parcialmente, 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.

Base Imponible:

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.

Alícuotas:

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, las tasas son ad valorem y 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.

Liquidación y pago del Derecho:

En el momento de la declaración aduanera para consumo y antes del despacho a plaza de los bienes motivo de la importación definitiva.

V.a.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.

Hecho Imponible:

Importación definitiva de mercancías para consumo.

Sujetos Pasivos:

Titulares de importaciones definitivas de bienes para consumo.

Exenciones:

Importaciones de productos originarios del MERCOSUR (excluidos bienes de capital, informática y telecomunicaciones, combustibles y otros bienes de menor significación).

Base Imponible:

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.

Alícuota y Montos Máximos de la Tasa:

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

Liquidación y pago de la tasa:

En el momento de la declaración aduanera para consumo y antes del despacho a plaza de los bienes motivo de la importación definitiva.

DERECHOS DE IMPORTACIÓN Y TASA DE ESTADÍSTICA APLICABLES A INSUMOS, BIENES DE CAPITAL Y PRODUCTOS FINALES DE LOS SECTORES ANALIZADOS

	Arancel Intrazona	Arancel Extrazona	Tasa de Estadística (1)
Insumos y Bienes de Capital:			
Productos y Vacunas de Uso Veterinario (3002.30)	0	5,50%	0,5%
Herbicidas, Insecticidas y Fertilizantes (3808.30.21 al 25 y 29)	0	15,5% o 9,5% (2)	0,5%
Tierra Filtrada (3802.90.40.000)	0	13,50%	0,5%
PET - Envase (3923.30.00)	0	19,50%	0,5%
Maquinaria Importada (8437.80.10)	0	0	0,0%
Productos Finales:			
Aceite de Soja en Bruto (1507.10.00.100)	0	11,50%	0,5%
Aceite de Soja Refinado (envases de hasta 5 litros) (1507.90.11.000)	0	13,50%	0,5%
Aceite de Soja Refinado (envases de más de 200 litros y a granel) (1507.90.19.200) (1507.90.19.100)	0	13,50%	0,5%
Carnes Bovinas Frescas o Refrigeradas, en canales o medias canales (0201.10.00)	0	11,50%	0,5%
Carnes Bovinas Frescas o Refrigeradas, los demás cortes sin deshuesar (0201.20)	0	11,50%	0,5%
Carnes Bovinas Frescas o Refrigeradas, deshuesadas (envases hasta 5 kg.) (0201.30.00.100)	0	13,50%	0,5%
Carnes Bovinas Frescas o Refrigeradas, deshuesadas (los demás) (0201.30.00.900)	0	13,50%	0,5%
Carnes Bovinas Congeladas, en canales o medias canales (0202.10.00)	0	11,50%	0,5%
Carnes Bovinas Congeladas, deshuesadas (envases de hasta 5 kg.) (0202.30.00.100)	0	13,50%	0,5%
Carnes Bovinas Congeladas, deshuesadas (envases desde 5 kg.) (0202.30.00.900)	0	13,50%	0,5%
Carnes Bovinas Congeladas, sin deshuesar (0202.20)	0	11,50%	0,5%
Pollos eviscerados, frescos o refrigerados sin trocear (0207.11.00.100)	0	11,50%	0,5%
Pollos eviscerados, congelados, sin trocear (0207.12.00.100)	0	11,50%	0,5%
Pollos frescos o refrigerados, en trozos, en envases de hasta 2 kgs. (0207.13.00.100)	0	11,50%	0,5%
Pollos congelados, en trozos, en envases de hasta 15 kgs. (0207.14.00.100)	0	11,50%	0,5%

(1) La Tasa de Estadística está limitada a un máximo de US\$ 500. Las importaciones originarias del Mercosur, Bolivia y Chile están exentas.

(2) La alícuota del 15,5% se aplica a productos a base de 2,4-D, de 2,4-DB, derivados de estos productos o MCPA, a base de atrazina, alaclor, diurón o ametrina, a+A57 a base de glifosato o de sus sales, imazaquín o lactofén, a base de dicloruro de paraquat, propanil o simazina, a base de trifluralina. La alícuota del 9,5% se aplica a productos a base del resto de los químicos.

V.b.1. Derechos de Exportación:

La fuente normativa para estos tributos de carácter ad valorem, y aplicables sobre el valor FOB de las exportaciones, se halla en el Código Aduanero y en la Resolución N° 11/02 del Ministerio de Economía y sus modificaciones.

Si bien los derechos de exportación fueron completamente eliminados en la década del 90, la situación de grave desequilibrio fiscal obligó a las autoridades argentinas a reinstituírlos desde el 5 de marzo de 2002, siendo los siguientes algunos de los vigentes desde el 9 de Abril de 2002:

- a) Productos primarios, aceites y subproductos derivados de la soja y el girasol: 20%.
- b) Los demás productos, excepto el petróleo crudo: 5%.
- c) Petróleo crudo: 20%, desde el 1 de marzo de 2002.

La base de cálculo del derecho excluye el valor CIF de las mercaderías importadas temporariamente y contenidas en el producto exportado.

Los derechos mencionados son adicionales a los vigentes para las semillas oleaginosas (3,5%) y para algunos cueros (5%).

V.b.2. Reintegros a las Exportaciones:

El régimen de reintegro a las exportaciones, normado por el Código Aduanero, el Decreto N° 1011/91 y la Resolución N° 56/02 del Ministerio de Economía, permite la restitución total o parcial de los importes pagados en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exporta.

El reintegro se determina aplicando una alícuota sobre el valor FOB (deducidos los insumos importados y los gastos de comisiones y corretajes) de las exportaciones finales a todo destino. Actualmente, el reintegro mínimo, para los productos beneficiados, es de 0,70% y el máximo de 5%.

DERECHOS DE EXPORTACIÓN Y REINTEGROS IMPOSITIVOS APLICABLES A PRODUCTOS FINALES DE LOS SECTORES ANALIZADOS

	Derecho	Reintegro
Aceite de Soja en Bruto (1507.10.00.100)	20%	0,70%
Aceite de Soja Refinado (envases de hasta 5 litros) (1507.90.11.000)	20%	5,00%
Aceite de Soja Refinado (envases de más de 200 litros y a granel)	20%	1,60%

(1507.90.19.200) (1507.90.19.100)		
Carnes Bovinas Frescas o Refrigeradas, en canales o medias canales (0201.10.00)	5%	1,35%
Carnes Bovinas Frescas o Refrigeradas, los demás cortes sin deshuesar (0201.2)	5%	1,35%
Carnes Bovinas Frescas o Refrigeradas, deshuesadas (envases de hasta 5 kg.) (0201.30.00.100)	5%	5,00%
Carnes Bovinas Frescas o Refrigeradas, deshuesada (los demás) (0201.30.00.900)	5%	2,70%
Carnes Bovinas Congeladas, en canales o medias canales (0202.10.00)	5%	1,35%
Carnes Bovinas Congeladas, deshuesadas (envases de hasta 5 kg.) (0202.30.00.100)	5%	5,00%
Carnes Bovinas Congeladas, deshuesadas (envases desde 5 kg.) (0202.30.00.900)	5%	2,70%
Carnes Bovinas Congeladas, sin deshuesar (0202.20)	5%	1,35%
Pollos eviscerados, frescos o refrigerados, sin trocear (0207.11.00.100)	5%	3,40%
Pollos eviscerados, congelados, sin trocear (0207.12.00.100)	5%	3,40%
Pollos frescos o refrigerados, en trozos, en envases de hasta 2 kgs. (0207.13.00.100)	5%	5%
Pollos congelados, en trozos, en envases de hasta 15 Kgs. (0207.14.00.100)	5%	5%

CONVENIOS PARA MEJORAR LA COMPETITIVIDAD Y LA GENERACIÓN DEL EMPLEO:

Por Ley N° 25.414 y Decreto N° 730/01 y complementarios, los contribuyentes que resulten comprendidos en los Convenios para mejorar la competitividad y la generación de empleo en distintos sectores de la economía nacional, ya suscriptos o que se suscriban en el futuro, podrán gozar de todos o algunos de los siguientes **beneficios**:

- a) **Exención del Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial.**
- b) **Exención del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.**
- c) Empresas editoras de diarios y revistas y de distribuidores representantes de editoriales de dichos bienes, como así también, las **empresas de transporte** de pasajeros o carga: Cómputo como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado de los montos todas las Contribuciones Patronales abonadas sobre la nómina salarial con destino al Sistema Único de la Seguridad Social. previsto para ellos.

Los beneficios otorgados por los Convenios de Competitividad serán de aplicación para los titulares de los regímenes promocionales establecidos por las Leyes N° 19.640 (Tierra del Fuego), 21.608 (Promoción Industrial), 22.021 y modifs. (Promoción no Industrial), 24.196 y sus modifs. (Promoción Minera), 25.019 (Energía Eólica y Solar) y 25.080 (Bosques Cultivados) y estarán vigentes hasta el 31 de marzo de 2003, inclusive o 31 de diciembre de 2003, inclusive, según haya sido estipulado en el respectivo Convenio.

Convenios firmados por Sector:

- Textil y Calzado
- Automotriz
- Bienes de Capital y Metalurgia
- Maderero
- Industria Gráfica
- Productos Plásticos
- Algodonero
- Frutícola de Peras y Manzanas
- Cultural
- Turismo
- **Cárnico**
- **Transporte de Carga**
- Arroceros
- Yerbateros
- Bananas
- Vitivinícola
- Citrícola
- **Agropecuaria**
- Construcción
- Exportadores
- Minero
- Transporte público, automotores de pasajeros y los transportistas de la jurisdicción provincial y/o municipal
- Fabricantes de Productos Siderúrgicos
- Fabricantes de Productos Metalúrgicos y Metalmecánicos
- **Alimentación**
- Pozos Hidrocarburíferos de Baja Productividad
- Combustibles Biodiesel
- Cerámicos
- Químicos y Petroquímicos
- Limpieza personal, del hogar y afines
- Licenciarios de fonogramas y videogramas
- Radiodifusión sonora
- Correo Argentino S.A. y otras firmas inscriptas en el Registro Nacional de Prestadores de Servicios Postales

IMPUESTOS PROVINCIALES

i. IMPOSICION SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS

i.a. Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Este tributo es recaudado por los 23 gobiernos provinciales 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 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 del tributo en el caso de las ventas de bienes o prestaciones de servicios de carácter interjurisdiccional.

Hecho Imponible:

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.

Sujetos del Impuesto:

Sujetos pasivos:

Revisten el carácter de contribuyentes del tributo las siguientes personas o entidades, en cuanto obtengan ingresos brutos derivados de una actividad gravada:

- a) Las personas de existencia visible.
- b) Las personas jurídicas de carácter público o privado y las simples asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho.
- c) Las entidades que, sin reunir las cualidades del inciso anterior, existan de hecho con finalidad propia y gestión patrimonial autónoma.
- d) Las uniones transitorias de empresas y las Agrupaciones de Colaboración Empresaria regidas por las Ley N° 19550.

Agentes de Retención o de Percepción:

En la forma que lo establezca el Poder Ejecutivo provincial, las personas o entidades que abonen sumas de dinero o intervengan en el ejercicio de una actividad gravada.

Exenciones:

El impuesto considera dos tipos de exenciones, las **subjetivas** (en razón de la calidad del sujeto) y las **objetivas**, que atienden a la actividad desarrollada. Se brinda a continuación un detalle no exhaustivo de ambas:

Exenciones Subjetivas:

- a) El Estado Nacional, los Estados Provinciales, las Municipalidades y sus reparticiones autárquicas o descentralizadas.
- b) Las representaciones diplomáticas y consulares de países acreditados en Argentina.
- c) Las Iglesias y las fundaciones, colegios profesionales, asociaciones civiles y religiosas que no persigan fines de lucro y que destinen sus ingresos exclusivamente a sus propósitos.
- d) Las bolsas de comercio y los mercados de valores.
- e) Las asociaciones mutualistas legalmente constituidas.
- f) Los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y los dedicados a discapacitados.

Exenciones Objetivas:

- a) Las actividades ejercidas en relación de dependencia, el desempeño de cargos públicos y la percepción de pasividades o jubilaciones de cualquier tipo.
- b) Operaciones con títulos, letras, bonos u obligaciones emitidos por los gobiernos Nacional, provinciales o municipales, sus rentas y correcciones monetarias.
- c) La edición y publicación de libros, diarios, periódicos y revistas.
- d) Servicios de agua potable o riego.
- e) Los intereses y actualización monetaria en operaciones de Cajas de Ahorro.
- f) Los Honorarios de directores y consejeros de sociedades previstas en la Ley N° 19550.
- g) Los ingresos por el ejercicio de actividades profesionales universitarias o terciarias, cuando la actividad no estuviera desarrollada bajo la forma de empresa.
- h) Servicios de taxi, remise o transporte escolar prestados con un solo vehículo propiedad del prestador.
- i) Comisiones de Martilleros Públicos y Judiciales, cuando la actividad no revista el carácter de empresa.
- j) Transporte y compraventa de energía eléctrica en el Mercado Eléctrico Mayorista.
- k) Intereses o actualizaciones por depósitos a plazo fijo.
- l) Operaciones de compra venta de divisas.
- m) Producción de programas científicos, culturales, periodísticos e informativos realizados en las provincias.
- n) Ingresos correspondientes a socios y accionistas de cooperativas de trabajo por servicios prestados por las mismas.
- o) prestación de servicios básicos: energía eléctrica, comunicaciones, agua corriente, desagües y cloacas dentro de las zonas francas.

- p) servicios de transporte especial de personas (máximo 15 pasajeros sentados), desarrollados sin empleados y en un solo vehículo propiedad del prestador.

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.

Alícuotas del Impuesto:

El tributo cuenta con alícuotas ad-valorem, incluyendo siempre una general y un conjunto de alícuotas especiales para determinadas actividades económicas. El siguiente cuadro ejemplifica las tasas utilizadas en las cinco

jurisdicciones en las que se localizan mayoritariamente los sectores económicos analizados:

	Buenos Aires	C. de B. Aires	Córdoba	Chaco	E. Ríos	Santa Fé
Producción Primaria	1%	1%	1%	1%	0%	1%
Producción de Bienes (Industrias Manufactureras)	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%	2,50%	1,50%
Comercio Mayorista - alícuota general	3%	3%	2,50%	2,50%	3,50%	2,80%
Comercio Minorista - alícuota general	3%	3%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%
Expendio de combustibles líquidos y gas natural**	3,50%	3,48%	3,50%	2,90%	3,50%	3,50%
Electricidad, Gas y Agua (consumo industrial)	3,50%	3%	2,50%	3,50%	0%	2,50%
Servicios prestados a empresas	3,50%	3%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	3,50%	3%	3,50%	3,50%	3,50%*	3,50%
Ejercicio de profesiones liberales	Exento	Exento	Exento	2,50%	Exento	Exento
Préstamos de dinero (aplicable sobre intereses)	2,50%	4,90%	4%	2%	8,50%	15%
Seguros	2,50%	4,90%	5%	2%	4%	3,50%
Locación de inmuebles	3,50%	3%	3,50%	3,50%	3,50%	4,10%
Acopio de productos agropecuarios	4,10%	4,50%	4,10%	1%	4%	4,10%

(*) Las actividades del transporte tributan en Entre Ríos el 1,60% en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
(**) Incluye la alícuota correspondiente a Industria de Combustibles Líquidos y Gas Natural, cuyo nivel es de 0,10%, 0,48%, 0,25%, 0,90%, 0,25% y 0,25%, respectivamente, en Buenos Aires, Ciudad de Buenos Aires, Córdoba, Chaco, Entre Ríos y Santa Fé.

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.

Liquidación y pago del tributo:

Salvo lo dispuesto para casos especiales, la determinación del impuesto se realiza mediante declaración jurada correspondiente al respectivo período fiscal (año calendario).

La reglamentación preve que los contribuyentes deberán abonar once anticipos en cada período fiscal, correspondientes a los once primeros meses del año fiscal y un pago final. El quantum de cada anticipo se determina por el producto de la alícuota que corresponda por la base imponible atribuible al mes de referencia.

ii. IMPOSICION SOBRE LA PROPIEDAD

ii.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.

Hecho Imponible:

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.

Sujetos Pasivos:

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.

Exenciones:

Como en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, existen también en este tributo exenciones denominadas de **pleno derecho** y **subjetivas**, a saber:

Exenciones de pleno derecho:

- a) Los inmuebles del Estado Nacional, Provincial o Municipal, salvo los cedidos a terceros en carácter de usufructo, uso, comodato o cualquier otra figura jurídica para su explotación primaria, comercial, industrial o de servicios.
- b) Las propiedades de la Iglesia Católica: inmuebles destinados al culto, a vivienda de religiosos, a la enseñanza o a obras de bien común.
- c) Los inmuebles utilizados por representaciones diplomáticas o consulares de gobiernos extranjeros acreditados en el país.

Exenciones Subjetivas:

- a) Templos e inmuebles destinados al culto de religiones practicadas en las provincias.
- b) Inmuebles pertenecientes a fundaciones, colegios profesionales, asociaciones civiles, mutualistas y religiosas que no persigan fines de lucro; inmuebles de centros vecinales municipales y de asociaciones profesionales con personería gremial.
- c) Inmuebles cedidos gratuitamente para funcionamiento de hospitales, asilos, casas de beneficencia, hogares de día, bibliotecas públicas, escuelas y otros establecimientos de enseñanza.
- d) Inmuebles de propiedad privada declarados históricos.

- e) La única propiedad inmueble de personas jubiladas, pensionadas o beneficiarias de ayudas oficiales a la vejez o asistenciales.
- f) Inmuebles de los partidos políticos reconocidos.

Base Imponible:

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.

Alícuotas del Impuesto:

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.

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.

Determinación y pago del Impuesto:

Las Direcciones de Rentas Provinciales determinarán el impuesto inmobiliario básico y el adicional, éste último en base a las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes o responsables.

El pago se realizará en la forma, modalidades, condiciones y términos que establezcan los códigos tributarios y poderes ejecutivos provinciales. Esta generalizada, sin embargo, la alternativa de un único anual o de pago en cuotas, sujetas a recargo.

iii. OTROS IMPUESTOS PROVINCIALES

iii.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.

Hecho Imponible:

Actos, contratos u operaciones de carácter oneroso, instrumentados o realizados en el territorio provincial.

Sujetos del Impuesto:

Sujetos Pasivos:

Las personas que realicen actos, contratos u operaciones que configuren el hecho imponible del Impuesto.

Agentes de Retención:

Las personas o entidades que realicen o registren operaciones gravadas.

Exenciones:

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. Se brinda a continuación un detalle no exhaustivo de ambas:

Exenciones Subjetivas:

- a) El Estado Nacional, los Estados Provinciales, las Municipalidades y sus reparticiones autárquicas o descentralizadas.
- b) La Iglesia Católica, fundaciones y asociaciones civiles y religiosas que de acuerdo a sus estatutos no persigan fines de lucro.
- c) Los servicios gratuitos de radiodifusión y televisión.
- d) Las Cooperativas de Vivienda inscriptas en el Registro Nacional de Cooperativas.
- e) Los partidos políticos reconocidos.

Exenciones Objetivas:

- a) Instrumentos correspondientes a créditos de fomento dados por bancos e instituciones oficiales.
- b) Fianzas otorgadas, por exigencia legal, por funcionarios públicos, personal contratado o empleados del Estado Provincial o Municipal.
- c) Cartas de pago o cualquier recibo que exteriorice recepción de una suma de dinero.

- d) Avales o fianzas de terceros que garantizan operaciones de entidades de bien público.
- e) Los cheques y los contratos de ahorro y préstamo para la vivienda.
- f) Las letras de cambio libradas sobre instituciones financieras regidas por la Ley N° 21.526 y las Cooperativas de Crédito.
- g) Los adelantos entre entidades financieras comprendidas en la Ley N° 21.526.
- h) Las solicitudes de crédito.
- i) Operaciones, instrumentos y documentación relacionada con el comercio exterior y sus correspondientes financiaciones y prefinanciaciones.
- j) Actos e instrumentos por operaciones de cambio que se realicen a través de bancos o entidades autorizadas.
- k) Actos y contratos vinculados con la operatoria de tarjetas de crédito, salvo las liquidaciones periódicas.
- l) Actos y contratos vinculados con la instrumentación de operaciones de capitalización, acumulación de fondos, formación de capital y ahorro para fines determinados.
- m) Fianzas, avales y garantías otorgadas para garantizar contratos de locación y sublocación de inmuebles.
- n) Los actos, contratos u operaciones relacionadas con la operatoria de las Obligaciones Negociables, regidas por la Ley N° 23.962, de Certificados de Depósito y Warrants, establecidos por Ley N° 9643 y de Cédulas Hipotecarias, realizadas por entidades de la Ley N° 21.526.
- o) Actos, contratos y operaciones de instituciones financieras de la Ley N° 21.526 por otorgamiento, renovación, cancelación o refinanciación de créditos y préstamos a empresas mineras, agropecuarias, industriales o de construcción.
- p) Actos, contratos y operaciones realizadas por entidades aseguradoras autorizadas por cobertura de riesgo a empresas mineras, agropecuarias, industriales o de construcción.
- q) Los contratos de suministro de energía eléctrica y de suministro y provisión de combustible y gas para la generación de energía eléctrica.
- r) Los contratos de transferencia de bosques, minas y canteras.
- s) Actos, contratos y operaciones vinculados a concesiones de Zonas Francas, incluyendo los instrumentos que se celebren entre el concesionario y los usuarios de las mismas.
- t) Los actos, contratos y operaciones instrumentados en razón de la operatoria crediticia y préstamos a los gobiernos provinciales.
- u) Las transacciones en el caso de juicios laborales.

Base Imponible:

La base imponible estará conformada por el valor nominal expresado en los actos, instrumentos y operaciones gravadas.

Alícuotas del Impuesto:

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).

La siguiente tabla brinda un listado de las alícuotas del Impuesto, en las tres provincias principales, utilizadas en el trabajo para la estimación de la incidencia impositiva:

	Buenos Aires	Córdoba	E. Ríos	Santa Fé
Contratos de locación y sublocación de inmuebles	1%	0,42%	1%	1%
Contratos de compraventa de cereales y oleaginosas registrados en entidades con personería jurídica	0,25%	0,60%	0,40%	0,05%
Contratos de compraventa de cereales y oleaginosas	0,50%	0,60%	1%	0,10%
Locación y sublocación de cosas, derechos, obras y servicios	1,00%	0,60%	1%	1%
Ventas y transferencias de establecimientos comerciales e industriales	1%	1,40%	1%	1%

Liquidación y pago del Impuesto:

En general, todas las jurisdicciones provinciales fijan que el Impuesto deberá ser repuesto con timbrados o valores fiscales (estampillas), dentro de los quince días de otorgarse el correspondiente instrumento privado o público. Para el caso de renovaciones o prórrogas de actos, contratos u operaciones alcanzadas, el plazo se contará desde el día en que ellas entren en vigencia.

CONTRIBUCIONES MUNICIPALES

1. CONTRIBUCIONES SOBRE LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS

1.a. Contribución sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios:

Este 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.

Hecho Imponible:

El ejercicio a título oneroso, dentro del ejido municipal, de cualquier actividad comercial, industrial, de servicios u otra.

Sujetos del Impuesto:

Sujetos pasivos:

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.

Agentes de Retención o de Percepción:

Las personas o entidades que abonen o reciban sumas de dinero de contribuyentes o responsables de la Contribución.

Exenciones:

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. Se brinda a continuación un detalle ilustrativo no exhaustivo de ambas:

Exenciones Subjetivas:

- a) Algunas empresas u organismos del Estado (por ejemplo los sectores industriales de los servicios penitenciarios, las universidades nacionales, etc.).
- b) Las cooperadoras escolares y estudiantiles.
- c) Las asociaciones profesionales y gremiales reguladas por la ley respectiva, por venta de bienes y prestación de servicios a sus afiliados.
- d) Las asociaciones mutualistas legalmente constituídas.
- e) Los centros vecinales reconocidos.
- f) Las sociedades de fomento, entidades civiles o de carácter cultural sin fines de lucro.

Exenciones Objetivas:

- a) Las actividades individuales ejercidas en relación de dependencia.
- b) Las actividades docentes de carácter particular (correspondientes a cualquier nivel de enseñanza), conforme a planes de estudio aprobados por organismos oficiales competentes.
- c) La edición y venta de libros, diarios, periódicos y revistas.
- d) Las actividades de graduados universitarios, en el ejercicio individual de su profesión.
- e) Los servicios de radio y televisión de transmisión abierta.
- f) El ejercicio de actividades pictóricas, literarias, musicales o cualquier otra actividad artística realizada en forma individual y sin establecimiento comercial.
- g) Las locaciones de inmuebles que no superen el mínimo establecido por la Ley Impositiva anual.

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.

Alícuotas de la Contribución:

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.

Liquidación y pago del tributo:

El período fiscal de pago es el mes calendario, debiendo los contribuyentes presentar sus declaraciones juradas mensuales y abonar los importes tributarios en la forma y plazos en los que la Ley Impositiva de cada municipio lo establezca.

2. CONTRIBUCIONES SOBRE LA PROPIEDAD

2.a. 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.

Hecho Imponible:

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.

Sujetos Pasivos:

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.

Exenciones

Existen también, como en el caso provincial, exenciones denominadas **subjetivas** y **objetivas**, a saber:

Exenciones subjetivas de pleno derecho:

- d) Los inmuebles del Estado Nacional, Provincial o Municipal, salvo los cedidos a terceros en carácter de usufructo, uso, comodato o cualquier otra figura jurídica para su explotación primaria, comercial, industrial o de servicios.
- e) Las propiedades de la Iglesia Católica: inmuebles destinados al culto, a vivienda de religiosos, a la enseñanza o a obras de bien común.
- f) Los inmuebles utilizados por representaciones diplomáticas o consulares de gobiernos extranjeros acreditados en el país.

Exenciones Subjetivas:

- g) Templos e inmuebles destinados al culto de religiones practicadas en las provincias.
- h) Inmuebles pertenecientes a fundaciones, colegios profesionales, asociaciones civiles, mutualistas y religiosas que no persigan fines de lucro; inmuebles de centros vecinales municipales y de asociaciones profesionales con personería gremial.
- i) Inmuebles cedidos gratuitamente para funcionamiento de hospitales, asilos, casas de beneficencia, hogares de día, bibliotecas públicas, escuelas y otros establecimientos de enseñanza.
- j) Inmuebles de propiedad privada declarados históricos.
- k) La única propiedad inmueble de personas jubiladas, pensionadas o beneficiarias de ayudas oficiales a la vejez o asistenciales.
- l) Inmuebles de los partidos políticos reconocidos.

Base Imponible:

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.

Alícuotas del Impuesto:

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.

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.

Determinación y pago del Impuesto:

Las Direcciones de Rentas Provinciales determinarán el impuesto inmobiliario básico y el adicional, éste último en base a las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes o responsables.

El pago se realizará en la forma, modalidades, condiciones y términos que establezcan los códigos tributarios y poderes ejecutivos provinciales. Esta generalizada, sin embargo, la alternativa de un único anual o de pago en cuotas, sujetas a recargo.

CAPITULO 2

CARGA TRIBUTÁRIA E COMPETITIVIDADE NO MERCOSUL - BRASIL

I. Introdução

Uma das preocupações importantes com respeito ao avanço do processo de fortalecimento do Mercosul é a enorme assimetria tributária que caracteriza os membros do bloco. Não apenas os índices de carga tributária global divergem de modo acentuado, como também as disparidades do ônus suportado por diferentes setores de atividade constituem motivos de justa preocupação. Não obstante esse fato, são praticamente inexistentes estudos que, com base em detalhado levantamento da estrutura de custos para produtos semelhantes, busca comparar a situação nos dois maiores países do bloco.

Este trabalho pretende preencher parte desta lacuna. Com foco em três importantes setores do agronegócio – soja, carne bovina e frango- ele dá um passo pioneiro na direção de quantificar o ônus tributário suportado por esses produtos no Brasil, com vistas a evidenciar as diferenças quanto à imposição fiscal no Brasil e na Argentina. A novidade, em relação a trabalhos existentes, é a utilização de um mesmo procedimento metodológico para aferir a carga tributária suportada pelos produtos mencionados, levando em conta não só a legislação aplicada em cada caso, mas também isenções e regimes especiais que, às vezes, tornam o ônus efetivo inferior ao resultante da integral observância das normas gerais.

Geralmente, os estudos que avaliam a carga tributária setorial consideram especialmente os tributos que incidem sobre a produção e o consumo de mercadorias e serviços, a exemplo, no Brasil, do ICMS, do PIS e da COFINS, pois os mesmos são mais importantes na composição do preço de venda dos produtos que são por eles afetados. Este não é o caso deste estudo. Aqui são computados todos os tributos aplicados pelos governos federal, estadual e municipal, abrangendo impostos, taxas, e contribuições, inclusive a contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

A avaliação da carga tributária incidente sobre os produtos mencionados é precedida de uma descrição das principais características da organização da produção e do local em que a mesma se realiza, uma vez que ela é afetada pela forma de organização da produção, pelos níveis de produtividade alcançados e pelos fluxos internos das matérias primas e do produto final. É importante mencionar que as estimativas de carga tributária a serem apresentadas adiante baseiam-se em situações representativas das melhores condições de eficiência e produtividade, de forma que os resultados apresentados sirvam como uma referência para comparação com situações menos favoráveis.

Ultrapassadas as atuais dificuldades à consolidação da estabilidade macroeconômica, a harmonização tributária assumirá posição de relevo no conjunto das medidas necessárias para o avanço do processo de fortalecimento do Mercosul. Para tanto, o conhecimento das assimetrias existentes constitui uma pré-condição a ser atendida. Com foco em três importantes segmentos da atividade produtiva regional, este trabalho fornece os primeiros elementos do caminho a ser percorrido.

II. A Desvantagem Brasileira

Na última década, a carga tributária suportada pela sociedade brasileira acusou um extraordinário incremento. Comparado com os índices verificados na metade dos anos oitenta, o montante de impostos hoje coletados pelo governo absorveu mais 10% da riqueza gerada no país, fazendo com que um terço dessa riqueza seja, hoje em dia, compulsoriamente transferida, via tributos para alimentar os cofres públicos. Não por acaso, a questão tributária transformou-se em objeto de interesse geral, embora as tentativas de reformar o sistema tributário tenha esbarrado em resistências, que, até agora, se mostraram intransponíveis.

Comparada com os valores registrados em nossos sócios no Mercosul, a carga tributária suportada pelos brasileiros é muito mais elevada, conforme mostram os dados reunidos abaixo. Enquanto os brasileiros entregam ao governo 3,3 reais para cada 10 reais de riqueza produzida, os argentinos, uruguaios e paraguaios são expropriados em montantes bem menos expressivos.

Tabela 1 - Coeficientes de Carga Tributária nos Países do Mercosul

	(Em % do PIB)	
	1998	1999
Argentina	21,21	21,22
Brasil	29,84	31,67
Paraguay	10,34	9,49
Uruguay	24,00	23,90

Fonte: Gonzalez Cano, Hugo. Tributación en los Países del MERCOSUR, BID

No curto prazo, assimetrias tributárias da magnitude das apontadas podem ser compensadas por outros fatores. Desvantagens cambiais, podem ofuscar vantagens no campo tributário. Menores custos de mão-de-obra podem

compensar um maior ônus tributário. Diferenças de produtividade podem tornar competitivas a produção, ainda que submetida a uma maior carga de impostos. No médio prazo, entretanto, essas diferenças tendem a se reduzir à medida em que o processo de integração avança, revelando o tamanho do problema provocado por diferenças na tributação.

A desvantagem brasileira não é inteiramente revelada, todavia, pela comparação dos índices globais de carga tributária. Além de maiores, os impostos cobrados no Brasil são de pior qualidade que os aplicados por nossos vizinhos. Por motivos que serão apresentados adiante, a qualidade do sistema tributário brasileiro sofreu uma forte deterioração. Impostos cumulativos, que haviam sido praticamente extintos na Reforma Tributária de 1967, foram progressivamente reintroduzidos desde então, afetando a competitividade dos produtos brasileiros tanto no mercado externo quanto nas vendas domésticas.

A Tabela 2 mostra as diferenças com respeito à composição da carga tributária nos países do Mercosul e a Tabela 3 apresenta a composição da receita federal brasileira. Note-se que as contribuições sociais cumulativas foram as responsáveis pelo expressivo incremento nos impostos federais entre 1988 e 2000.

Tabela 2- Estrutura das Receitas Tributárias no Mercosul (em Porcentagem)

Arrecadação	Argentina	Brasil	MER COS UR
Imp. Sobre a Renda	15,3	20,2	15,5
Imp. Sobre o Capital	5,8	0,3	3,1
Imp. int. sobre consumo	55,3	40,5	47,2
Tributos sobre com. ext.	4,5	2,4	7,9
Tribut. sobre salarios	17,2	31,4	23,0
Outros tributos	1,9	5,2	3,3
TOTAL	100,0	100,0	100,0

(1) Inclui Governo Central. Estados/Províncias, Municípios e Seguridade Social

Fonte: Gonzalez Cano, Hugo. Tributación en Los Países del Mercosur, BID

Tabela 3-Tributos e Contribuições Federais na Carga Tributária Global: 1988 and 2000

	1988	2000
	(% PIB)	
Carga Tributária Global	22,4	32,7
Tributos Federais1/	15,8	22,0
Contribuições Sociais	1,1	6,6

Cofins	0,8	3,6
PIS/Pasep	0,3	0,9
CPMF		1,3
CSLL		0,8

Fonte: Araujo (2001).

1/ Receita Total. Não exclui transferências a estados e municípios

Uma das conseqüências negativas da deterioração mencionada é o aumento do ônus tributário suportado por produtos importantes da pauta de exportação do país e que são, ao mesmo tempo, alimentos que têm uma posição de destaque na composição da cesta básica de alimentos da população brasileira, a exemplo do óleo de soja, da carne bovina e do frango.

Em estudo realizado no início da década de noventa, Rezende(1991) estimou em cerca de 1/3 a carga de impostos incidentes sobre os produtos da cesta básica do trabalhador brasileiro, Mais recentemente, Tomich e outros(1997) demonstraram, com base em um detalhado estudo, os benefícios sociais que seriam obtidos mediante redução ou isenção dos tributos incidentes sobre os produtos da cesta básica. Outro estudo, de autoria de Varsano e outros, voltou-se para o efeito da tributação na competitividade para concluir que a cumulatividade tributária constitui um sério empecilho ao crescimento de nossas exportações.

Todos esses estudos sustentam-se em estimativas de carga tributária obtidas indiretamente, com base em informações sobre características dos impostos, relações de produção ou o consumo familiar. Como tal, não podem captar aspectos particulares da produção e nem as distintas formas de concessão de benefícios ou vantagens fiscais que, com freqüência, tornam a carga tributária efetiva incidente sobre um determinado produto diferente do seu valor nominal. Para tanto, é necessário adotar um enfoque microeconômico, que parte de informações sobre a estrutura de custos de produção para aferir diretamente o montante de impostos exigidos das empresas, conforme o procedimento adotado neste trabalho.

III. A Organização da Produção e a Incidência de Tributos

Em qualquer setor de atividade, e em especial na agroindústria, a organização da produção afeta e é afetada pela incidência de tributos. A esse respeito, os fatores relevantes a considerar, no caso brasileiro, são os seguintes:

- a) a organização empresarial da atividade produtiva;
- b) a existência de cumulatividade na tributação;
- c) a diferença de tratamento tributário nas transações interestaduais;

Quanto à organização da atividade produtiva, o fato relevante a destacar, desde o início, é a predominância das atividades controladas por pessoas físicas no agronegócio brasileiro. Segundo informações fornecidas pelo setor, as pessoas físicas controlam 70% da produção agrícola e agropecuária. Além de fatores históricos e culturais, a predominância de organizações não empresariais nos casos mencionados também refletem questões de ordem tributária.

A existência - e o crescimento recente - de tributos cuja base de incidência é o faturamento é uma delas. Uma vez que esta espécie de tributos não se aplica a operações efetuadas por pessoas físicas, o incentivo à transformação de unidades familiares em empresas é bastante limitado. Também pesa nessa decisão o fato de que as empresas são obrigadas a recolher aos cofres públicos 9% do seu lucro líquido, à título de contribuição para o financiamento de programas sociais. A isso somam-se deficiências na fiscalização das atividades agrícolas de pessoas físicas, para fins de cobrança do Imposto de Renda e as vantagens auferidas no caso de empreendimentos de pequeno porte.

A organização da atividade produtiva também é afetada pelos encargos que oneram o custo dos trabalhadores utilizados na produção, induzindo as empresas a terceirizar aquelas atividades que requerem um maior emprego de mão-de-obra, a exemplo da colheita de produtos agrícolas, do transporte de mercadorias e de atividades de conservação e manutenção.

Por sua vez, a cumulatividade de tributos concorre para a verticalização da produção e o conseqüente encurtamento das cadeias produtivas. A produção de carne de frango é exemplo disto, visto que obedec e a um sistema de produção integrado.

No caso da soja, as grandes empresas centralizam as atividades de esmagamento, refino e embalagem do óleo de soja destinado ao consumo interno. A exportação da soja em grão, do óleo degomado e do farelo de soja é realizada diretamente ou por meio de tradings.

A verticalização não se verifica no caso da carne bovina, onde as atividades de criação e engorda do gado se processam à parte das operações de abate e comercialização.

Um problema que afeta todos os produtos objeto deste estudo é o tratamento diferenciado aplicado à cobrança do ICMS, o tributo mais importante que incide sobre a produção, nas operações que envolvem mais de um estado da federação. Nesse caso, a aquisição de matéria-prima em um estado para processamento em outro acarreta acumulação de créditos quando o produto beneficiado for direcionado para exportação, ou quando for objeto de uma alíquota favorecida por integrar a cesta básica de consumo do trabalhador. No sentido oposto, isto é, quando o produtor rural adquire insumos em outro estado, a prática adotada pelos estados é reduzir, mediante convênio, a base de cálculo do imposto cobrado na origem, o que evita um maior acúmulo de créditos e a imposição de maiores ônus à atividade rural.

As diferenças na tributação interestadual impedem a desoneração plena das exportações e condicionam as opções de localização das atividades que

integram uma determinada cadeia produtiva, gerando ineficiências. De um lado, incentiva-se o deslocamento da transformação de produtos básicos para perto da fronteira de expansão da agropecuária. De outro, incentiva-se a produção de insumos no estado agrícola. No caso da compra de matéria prima para a indústria de óleo de soja, a associação de produtores, ressalta que muitas “vezes os processadores compram matéria prima em regiões mais distantes, mas na mesma unidade da federação da fábrica, ao invés de comprar em cidades próximas no estado vizinho, para evitar a incidência do ICMS” (ABAG et all) .

Além disso, em algumas cadeias da agroindústria, como nitidamente ocorre na cadeia de carne, o ICMS é freqüentemente utilizado como um objeto de competição entre os estados pela atração da indústria frigorífica. Nesse caso, valendo-se de artifícios que permitem contornar os dispositivos legais, como por exemplo a fixação de uma pauta de preços para fins de determinação da base de cálculo do ICMS muito inferior aos preços de mercado, os estados reduzem a níveis irrisórios a alíquota do ICMS aplicada as saídas de carnes processadas para outros estados da federação, ao mesmo tempo em que mantêm a alíquota de 12% para as vendas interestaduais do animal vivo.

Maiores detalhes sobre a produção e comercialização dos produtos objetos deste estudo são apresentados em seguida.

III.1 Soja

O complexo soja é de grande relevância para o agronegócio brasileiro, ocupando posição de destaque no cenário mundial. De acordo com estimativas do USDA para 2001/2002, o Brasil ocupa a segunda maior colocação na produção de grãos, de óleo e de farelo de soja.

Em primeiro lugar no ranking mundial, de produtores de soja vem os Estados eu Unidos (78,67 milhões de toneladas) e, em terceiro, a Argentina (30 milhões de toneladas), contribuindo o Brasil com 43,50 milhões de toneladas.

As principais regiões produtoras são o Centro Oeste e o Sul, com destaque para o Estado do Mato Grosso, que responde por cerca de 28% da produção nacional. Segue-se o Estado do Paraná (23% da produção brasileira). Em valores absolutos foram produzidos 11,6 e 9,5 milhões de toneladas de soja nesses estados na última safra.

As estimativas de carga tributária incidente na etapa agrícola da cadeia da soja, a serem apresentadas adiante, tomaram por base as informações sobre o custo de produção do grão no Estado de Mato Grosso, o maior produtor do país e aquele que detém os mais elevados índices de produtividade (3300 Kg/ha).

Nesse estado, o tamanho médio das propriedades produtoras de soja é de 1000 hectares, as quais, geralmente, apresentam um grau de utilização maior do que 80% ,ou seja, a relação percentual entre a área efetivamente

utilizada e a área aproveitável do imóvel é bastante alta. O sistema de plantio utilizado foi o direto³.

Os insumos utilizados na produção são isentos do ICMS quando adquiridos dentro do estado, mas haverá incidência do ICMS quando a compra for realizada fora do estado. Nesse caso, conforme assinalado, convênio firmado por todos os estados determinam a redução da base de cálculo desse imposto para evitar acúmulo de créditos e equilibrar os interesses dos estados que concentram a atividade agrícola e aqueles que detêm a produção dos insumos mais importantes – fertilizantes e defensivos, principalmente. Estes insumos, assim como as máquinas têm como origem principal o Estado de São Paulo, dado que não há produção em larga escala deste produtos no MT.

Regra geral o transporte da soja em grão é terceirizado, a colheita no caso analisado foi considerada terceirizada também, contudo há diversos agentes que realizam a sua própria colheita. Além dos tributos, as legislações trabalhistas e previdenciárias devem ser responsáveis pela transferência a terceiros das responsabilidades por tarefas que requerem uma maior participação de mão-de-obra.

A soja em grão tem dois destinos principais: a exportação e a entrega à indústrias para o processamento. No caso da exportação, um dos principais centros de escoamento da produção para o exterior é o Porto de Paranaguá, no Estado do Paraná.

Um resumo do levantamento dos custos de produção de soja no município de Primavera do Leste, Mato Grosso, apresentado em maiores detalhes no anexo, mostra que o valor dos insumos adquiridos representa cerca de 75,77% do custo de produção do grão, porcentagem esta que alcança quase 85% quando adicionamos os custos com operações de máquinas. Tendo em vista a multiplicidade de tributos que oneram o preço dos insumos e as elevadas alíquotas aplicadas aos combustíveis e ao frete, a carga tributária incidente sobre esse produto é fortemente afetada por medidas adotadas pelos governos federal e estadual, com respeito à tributação desses insumos, bem como pela forma como os produtores se comportam para tentar contornar as exigências da legislação.

Tabela 4. Custo de Produção de Soja em Primavera do Leste/ MT

Itens	R\$/ton	% em relação ao custo operacional
Insumos	163,85	75,77
Operações de máquinas	18,98	8,78
Mão-de-obra	1,08	0,50
Colheita	16,10	7,45
Despesas gerais e	16,24	7,51

³ O sistema de plantio direto abrange três requisitos mínimos - não revolvimento do solo, rotação de culturas e uso de culturas de cobertura para formação de palhada, associada ao manejo integrado de pragas, doenças e plantas daninhas

administrativas		
Custo Operacional	216,25	100,00

A cultura de soja na região escolhida se mostra rentável, em função dos altos índices de produtividade alcançados. O resultado operacional, que leva em conta as despesas gerais e administrativas representa 67% da receita líquida, um índice bastante expressivo.

Um dos principais destinos do grão destinado à transformação industrial é o Paraná. Nesse estado, a soja é esmagada para a obtenção de óleo e do farelo. O óleo de soja degomado é exportado. Já a maior parcela do óleo de soja refinado é destinado para o consumo no mercado interno.

A capacidade instalada de processamento de oleoginosas no Estado do Paraná corresponde a 29% da capacidade total instalada no Brasil (31,5 mil toneladas/dia). Os Estados do Rio Grande do Sul (18%), São Paulo (14%) e Mato Grosso (10%) concentram a maior parte da capacidade restante. No Paraná, o município de Ponta Grossa, localizado a 270 km do porto de Paranaguá, abriga as grandes indústrias processadoras.

O processamento da soja para a produção de óleo segue basicamente as seguintes etapas: esmagamento, degomagem e refino- esta última envolvendo os estágios de neutralização, branqueamento e desodorização. Após a extração do óleo, o bagaço que sobra da soja continua o processo de industrialização até gerar o farelo. Assim, o custo industrial desses dois produtos é apurado conjuntamente, sendo o óleo, produto principal e o farelo, produto secundário.

No esmagamento da soja, apura-se, em média, 18,7% de óleo e 79% de farelo, ou seja, uma tonelada de soja vai gerar, após o esmagamento, 180,7kg de óleo e 790kg de farelo.

O farelo pode ser exportado diretamente ou por meio de tradings, ou vendido no mercado interno para a indústria de rações, as quais, muitas vezes estão integradas verticalmente às indústrias de carnes de frango e de suínos.

Para o óleo refinado no Paraná, os principais fluxos de escoamento são: consumo no próprio estado e venda para o Estado de São Paulo, maior mercado consumidor do país.

A composição do custo de obtenção do óleo e do farelo de soja, referenciada ao município de Ponta Grossa, Paraná, é apresentada, de forma resumida na tabela abaixo. Nela observa-se que o custo de processamento é muito pouco significativo, pois o custo da matéria-prima representa quase 70% do custo de produção. Assim sendo, o peso dos impostos sobre o óleo e o farelo de soja estará refletindo, principalmente, a carga tributária suportada pela produção primária.

Tabela 5 Custo de Produção do Óleo Bruto e do Farelo de Soja

Itens	R\$/ ton de soja esmagada	% em relação ao custo
Receita Bruta do Óleo de	243,10	

Soja		
Receita Bruta do Farelo de Soja	406,85	
Total da Receita	649,95	
Insumos	331,57	72,39
Soja em grão	320,00	69,87
Hexano	4,32	0,94
Bagaço de Cana	5,14	1,12
Lenha	2,11	0,46
Energia Elétrica	4,29	0,94
Mão-de-obra	11,80	2,58
Despesas gerais e adm	10,84	2,37
Despesas Comerciais	99,51	21,73
Custo Operacional	458,02	100,00

No caso de exportações, é necessário adicionar o custo de movimentação de granéis, sólidos e líquidos, pelo Porto de Paranaguá, que varia em função do local (de armazenamento) onde está a mercadoria, quantidade, destino, etc. Entretanto, alguns valores aproximados podem dar uma noção do peso deste item, como por exemplo, US\$ 5,00/ ton para a soja em grão, US\$ 5,50/ton para o farelo e US\$ 8,50/9,00/ ton para o óleo. Os itens que compõem este custo são:

- 1) Manuseio de Carga (estiva, conferentes, adm. estiva, recheio, mão de obra de terra);
- 2) Tarifas Portuárias (utilização Inframare e utilização Infraport);
- 3) Entrada e Saída (atracação, praticagem, rebocador, agenciamento).

No caso das tarifas portuárias, há incidência do ISS, de 5%.

No refinamento do óleo foi considerada uma empresa integrada, isto é, que esmaga o grão e posteriormente refina o óleo bruto. No processo integrado, não haverá as contribuições da PIS/COFINS embutidas sobre o faturamento do óleo bruto e nem o ICMS.

A maior parcela do custo neste processo é a matéria prima óleo degomado (71,15%) seguido do custo com a embalagem (17,74%). (vide tabela 6).

No custo do óleo refinado foi considerado um rendimento de 16% por tonelada de grão de soja esmagada, dado que a apuração média de óleo degomado é de 18,7% além das posteriores perdas durante o processo de refinamento.

Tabela 6- Custo de Refinamento do óleo de soja

Itens	R\$ /tonelada de soja esmagada	Participação % em relação ao custo
Receita Bruta	273,39	
custo do óleo degomado	173,00	71,15
custo variável do refino	4,96	2,04
custo dos insumos do refino (ácidos, soda, etc)	3,60	1,48
custo variável do enlatamento	0,22	0,09
embalagem	43,14	17,74

perdas no refinamento	4,02	1,65
Custos Gerais e administrativos		-
custo fixo do refino	3,22	1,33
custo fixo do enlatamento	2,30	0,95
Frete para São Paulo	8,68	3,57
Custo total	243,15	100,00

III.2. Carne Bovina

A pecuária de corte no Brasil, conforme destaca trabalho recente publicado pela CNA⁴ (2000) é bastante heterogênea, apresentando diferentes sistemas de criação e uma grande variedade de raças, além de existirem muitos criadores com diferentes níveis de capitalização, localização e tamanho de propriedade, entre outras variáveis. No levantamento dos custos de produção da carne bovina, cujos dados serão utilizados para estimar a incidência de tributos sobre este produto, as informações relativas à atividade pecuária tomarão como referência o sistema de produção extensivo de recria e engorda para 1500 UA, da raça Nelore⁵, no Estado do Mato Grosso do Sul.

O sistema de produção extensivo é de grande representatividade no setor. No ano de 2000, por exemplo, foram utilizados 200 milhões de hectares de pastagens para produção pecuária. Segundo o Anualpec (2000), no ano de 1999, apenas 2,1% do rebanho do Mato Grosso do Sul foi criado nos sistema de confinamento (0,8%), em semi confinamento (1,10%) ou em sistema de suplementação de inverno a pasto.

O Estado do Mato Grosso do Sul é o detentor do maior rebanho de corte (22 milhões de cabeças), perfazendo, em 2000, 13,07% do efetivo total do rebanho nacional, seguido de Minas Gerais (11,75%) e do Mato Grosso (11,14%), segundo o IBGE⁶.

Em 1991, a produção de carne alcançou 6,9 milhões de toneladas e a projeção para 2002 é de 7,1 milhões de toneladas, segundo estimativas da CNA/ Decon, o que equivale a R\$ 20,5 bilhões em 2001 e com projeção de R\$ 20,7 bilhões para 2002.

Tabela 7- Custo de produção de gado de corte (recria e engorda)

Itens	R\$/ cabeça	Participação % em relação ao custo
Receita Bruta	678,15	
Compra de Bezerro	329,64	75,64
outros insumos	30,43	6,98
Operações de máquinas	29,65	6,80
Mão-de-obra	22,66	5,20
Despesas Gerais e Administrativas	23,43	5,38
Custo total	432,68	100,00

⁴ INSTITUTO EUVALDO LODI, CNA E SEBRAE. Estudo sobre a Eficiência Econômica e Competitividade da Cadeia Agroindustrial da Pecuária de Corte no Brasil. Brasília. 2000.

⁵ Fonte do custo de produção de bovino de corte, em sistema extensivo, foi baseado nos dados da Consultoria FNP.

⁶ www.sidra.ibge.gov.br

O principal item que onera o custo é a compra do bezerro (75,64%), e dependendo da origem do animal, intraestadual ou interestadual, estes custos poderão ser menores ou maiores, respectivamente.

O abate e a comercialização também são bastante heterogêneos, existindo unidades que fazem abates clandestinos, sem inspeção e com precárias condições sanitárias, até frigoríficos modernos com tecnologias avançadas e formas de distribuição integrada.(CNA, 2000).

Uma unanimidade entre os agentes do setor é o efeito direto que o aumento da tributação tem sobre a ampliação da economia informal, ou seja, acarreta o aumento do abate clandestino e a conseqüente queda na qualidade da carne e redução da segurança do alimento.

O abate e a comercialização também são bastante heterogêneos, existindo unidades que fazem abates clandestinos, sem inspeção e com precárias condições sanitárias, até frigoríficos modernos com tecnologias avançadas e formas de distribuição integrada.(CNA, 2000).

Uma unanimidade entre os agentes do setor é o efeitos direto que o aumento da tributação tem sobre a ampliação da economia informal, ou seja, acarreta o aumento do abate clandestino e a conseqüente queda na qualidade da carne e redução da segurança do alimento.

O levantamento dos custos industriais, a referência é um frigorífico legalmente estabelecido no Estado do Mato Grosso do Sul e inspecionado pelo SIF, uma vez que o estudo visa saber em quanto a produção que obedece aos requisitos legais é onerada pelos distintos impostos exigidos. Tendo em vista a inexistência, nesse caso, de um padrão definido, o levantamento dos custos considera duas situações distintas quanto ao local de abate: no próprio estado de produção bovina (MS) e no estado de São Paulo (considerando a compra de boi em pé do MS).

O rendimento alcançado no abate do boi é o seguinte: 46,05% da carcaça fria corresponde ao traseiro desossado; 43,28% ao dianteiro desossado; e 10,67% à ponta de agulha. Além do produto principal, que é a carne, há uma série de subprodutos, como pele, sebo, vísceras, ossos e couro, entre outros. Em média a um matadouro de médio ou grande porte, está associado um complexo de aproximadamente 29 empresas, incluindo fábricas de farinha de ossos, sabão, colágeno, tripas, curtume, calçados, artesanato, armazenagem frigorífica, etc (CNA et al, 2000).

Tabela 8- Custo do abate do boi

ABATE	R\$/ cabeça	Participação % em relação ao custo
Total Receita Bruta	779,98	
Traseiro Desossado	374,96	
Dianteiro Desossado	199,52	
Ponta de Agulha	53,46	
Sub Produto	152,04	
Custo da Matéria Prima (por cabeça)	678,15	82,40
Transporte para o Abatedouro (gado vivo)	18,00	2,19
Despesas de Abate	59,94	7,28
Mão de Obra	21,05	2,56
Energia Elétrica	14,04	1,71
Água	7,01	0,85
Material de limpeza e sanitário	6,42	0,78

Manutenção	6,42	0,78
Taxa de serviço de inspeção	5,00	0,61
Despesas gerais e adm	6,92	0,84
Custo total	822,95	100,00

Na composição do custo do frigorífico, o boi em pé representa 82%, enquanto que as despesas de abate totalizam aproximadamente 7%.

O destino da carne produzida no Mato Grosso do Sul é o mercado doméstico, principalmente o Estado de São Paulo, que absorve 80% da carne produzida naquele estado. O mercado internacional também é relevante para produção do Mato Grosso do Sul, dado que cerca de 47% da exportação de carne bovina do Brasil é oriunda desse estado.

III.3. Frango

A avicultura brasileira é uma atividade bastante avançada tecnologicamente, colocando o Brasil em posição de destaque na produção mundial de frango. Segundo as estimativas do USDA para 2002, o Brasil responde por cerca de 14,3% da produção global de frango, o que corresponde a 7,04 milhões de toneladas e ao segundo lugar no ranking da produção mundial.

As exportações de frango no ano de 2001 foram de 1,25 milhão de toneladas, sendo 580 mil toneladas de frango inteiro e 669 mil toneladas de cortes. Até setembro de 2002 foram exportados 1,13 milhão de toneladas, segundo dados da UBA/ABEF.

O consumo doméstico per capita de frango, de janeiro a setembro, foi de 32,02 kg, conforme UBA/ABEF.

A região sul possui 55,3% das matrizes de frango de corte do país, e a produção do Paraná, de acordo com UBA/APINCO, representa 20,4% da produção nacional, sendo de grande relevância esta atividade para a região, apesar do deslocamento de grandes unidades para o Centro Oeste do país (7,9%).

A escolha do Estado do Paraná, para o levantamento das informações utilizadas neste estudo, deve-se a sua grande representatividade no setor, bem como aos seus altos índices de produtividade. Segundo a Associação dos Abatedouros e Produtores Avícolas do Paraná (Avipar) foram abatidas no estado, no ano de 2001, 676 milhões de cabeças de frango.⁷

A organização da produção adota o sistema de produção integrado, no qual o avicultor tem as suas atividades reguladas por instrumentos contratuais firmados individualmente com empresas, cooperativas e/ou abatedouros. A empresa ou o abatedouro fornece ao produtor todos os insumos necessários para a produção do frango e posteriormente abate, industrializa, embala e vende o produto final. A forma mais utilizada de remuneração do produtor integrado, conforme destacam Lopes e Silva⁸, é aquela em que ela depende da eficiência do avicultor, especialmente em termos de conversão alimentar (Kg de ração/ Kg de carne). A transferência do frango vivo da granja para o abate no sistema integrado não tem incidência de ICMS.

⁷ Grandes empresas do setor, como Chapecó, Sadia e Perdigão, estão no Paraná.

⁸ Lopes. Rentabilidade e risco em contratos de integração usados no complexo agroindustrial avícola.

As propriedades dos integrados são, em sua maioria, pequenas, em média de 2 a 5 alqueires.

O transporte do frango abatido para o seu destino também é terceirizado, apesar de haver divergências no setor quanto à vantagem da terceirização desta atividade.

Os principais itens do custo de produção e abate do frango estão na tabela 9. O destaque é para os custos da fábrica de rações, a qual engloba quase 60% do custo. O item frango de corte/integração engloba o pinto de corte, as vacinas, o frete das rações, a mão de obra e os encargos com a integração, dentre outros.

Tabela 9- Custo de produção de frango

Itens	R\$/1000 aves	Participação % em relação ao custo
RECEITA BRUTA	2.387,00	
Custos da fábrica de Rações	1.138,10	58,68
Frango de corte/ Integração	356,49	18,38
Frigorífico	245,90	12,68
Despesas Comerciais	73,56	3,79
Despesas administrativas	64,39	3,32
Despesas Financeiras	61,00	3,15
custo total	1.939,44	100,00

IV. Principais Características dos Tributos que Incidem sobre os Produtos Selecionados

Da variedade de tributos que oneram os produtos agro-industriais os mais importantes, do ponto de vista do peso que apresentam, são os que incidem no processo de produção, circulação e venda dessas mercadorias. Os impostos que incidem sobre a renda variam em função da organização da produção e da respectiva cadeia produtiva, ao passo que os impostos sobre o patrimônio são pouco expressivos.

No grupo de tributos que incidem sobre a produção inclui-se aqueles que incidem sobre vendas em geral, remuneração da mão de obra e operações financeiras. Nele destacam-se os tributos cobrados pelos governos federal e estadual, abrangendo impostos sobre o valor adicionado (ICMS e IPI), contribuições sobre o faturamento (COFINS, PIS/PASEP e Previdência Rural), a contribuição sobre a movimentação financeira (CPMF), o IOF e o ISS. O quadro 1 contém um resumo.

Quadro 1. Tributos incidentes na produção, circulação e venda de produtos do agronegócio

Competência	Impostos, contribuições e taxas	Alíquota	Base de Cálculo	Incidência na cadeia
União	Imposto sobre produtos industrializados	Variável por produto	Valor agregado	Aquisição de insumos e venda de produtos industrializados
União	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	3%	Faturamento	Cumulativa. Onera vendas em geral. Não incide a contribuição sobre pessoa física.
União	Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)	0,65%	Faturamento	Cumulativa. Não incide a contribuição sobre pessoa física.
		Produtor rural pessoa Física (2,3%)	Faturamento	Produtor rural pessoa física
União	Contribuição Previdenciária Rural	Produtor rural pessoa Jurídica 2,85% (parte patronal)	Faturamento	Produtor rural pessoa Jurídica
		Agroindústria (2,7%)*	Mão de Obra	Pessoa física e Jurídica
União	INSS	20% sobre a remuneração paga a trabalhadores autônomos.	Sobre a remuneração paga ao trabalhador autônomo	Pessoa Física
União	INSS	28% sobre a mão de obra industrial 28,8% sobre a mão de obra administrativa	Pagamento da folha de salários	Pessoa Jurídica
União	FGTS	8,5%	Pagamento da folha de salários	Pessoa Jurídica
União	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)	0,38%	Valor do lançamento e de qualquer outra forma de movimentação ou transmissão	Cumulativa. Todas as transações que envolvem movimentação financeira
Estados e Distrito Federal	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	variável de 0 a 27%	Valor Agregado	Multifásico. Método do Crédito Fiscal
Municípios	Imposto sobre a Prestação de Serviços	variável por serviço e por município	Prestação de Serviços de qualquer natureza	Objeto de lista positiva. Não gera créditos contra o ICMS

Na atividade rural, o ICMS e a contribuição previdenciária são os principais tributos que oneram o preço dos alimentos, uma vez que os insumos agrícolas são isentos do IPI e que as contribuições sociais não são exigidas de pessoas físicas. A esses, somam-se, na etapa de transformação industrial, a COFINS, o PIS e a CPMF, compondo uma carga tributária que, segundo a ABIA⁹, chega a representar 34,70% do preço dos alimentos industrializados.

Maiores detalhes sobre as características dos impostos que oneram os produtos objeto deste estudo são apresentados em seguida:

IV.1. ICMS

O ICMS é um imposto sobre o valor agregado do tipo multiestágio, isto é, cobrado em todas as fases do ciclo de produção e comercialização, com dedução da parte paga na etapa precedente. O método de cobrança é o do crédito fiscal, mediante o qual o imposto incidente na compra da matéria prima gera um crédito a ser abatido do débito correspondente à venda dos produtos. Assim sendo, o produtor rural, mesmo pessoa física, é obrigado a manter uma contabilidade que registre os créditos e débitos de ICMS para fins de apuração do imposto devido e para uso da fiscalização..

O imposto é de competência dos estados, mas as operações interestaduais são reguladas por Resoluções do Senado Federal. Nessas operações aplica-se um princípio misto de origem e destino, isto é, uma parte do imposto devido é recolhida no estado de origem e a outra no estado de destino. As alíquotas aplicadas nessas operações variam conforme as regiões. Nas vendas de mercadorias do Sul/Sudeste para o Norte/Nordeste/Centro-Oeste, o estado de origem retém 7% do imposto devido e o estado de destino apropria-se da parcela restante (a alíquota básica do ICMS está em 17/18%). No sentido oposto, o estado de origem aplica uma alíquota de 12%, a mesma aplicada em transações entre estados de uma mesma região.

Regimes especiais de tributação são instituídos pelo colegiado de Secretários Estaduais de Fazenda, o CONFAZ, mediante decisão adotada por unanimidade de seus membros. Assim, vigora, desde 1997, a redução da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de insumos agropecuários. De acordo com essa decisão do CONFAZ, a base de cálculo do ICMS fica reduzida em 60% nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

I – Inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, quando forem produzidos para uso na agricultura e na pecuária;

II – ácido nítrico, ácido sulfúrico, ácido fosfórico, entre outros;

III – rações para animais, concentrados e suplementos fabricados por indústria de ração animal, concentrado ou suplemento, devidamente registrada no Ministério da Agricultura e da Reforma Agrária.

⁹ A tributação nos Alimentos – Porque Mudar, Como Mudar? 1999.

IV – calcário e gesso, destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo;

V – sementes certificadas ou fiscalizadas

A cláusula segunda do convênio ICMS 100 prevê a redução em 30% da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

I – Farelos e tortas de soja e de canola, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;

II – milho, quando destinado a produtor, a cooperativa de produtores, a indústria de ração animal ou a órgão oficial de fomento a desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado ou Distrito Federal;

III – cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes entre outros produtos produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto de destinação diversa.

Na prática, a aplicação do ICMS produz algumas distorções que afetam a eficiência da produção agropecuária e acarretam um ônus maior do que o que resultaria da aplicação integral dos princípios que regem a adoção de um imposto sobre o valor agregado. Dentre as distorções conhecidas, vale a pena destacar:

- a) o acúmulo de créditos não utilizados em decorrência do diferencial de alíquotas aplicadas à aquisição da matéria-prima e à venda do produto final, o que ocorre principalmente nos casos de exportação ou de inclusão do produto na cesta básica);
- b) o incentivo à exportação do produto primário em detrimento de atividades que agregam maior valor à matéria-prima produzida.

▪ ICMS na cadeia da soja

A principal fonte do acúmulo de créditos de ICMS é a diferença de alíquotas aplicadas às operações interestaduais. No caso da soja, por exemplo, a aquisição do grão em Mato Grosso para processamento no Paraná é onerada em 12% pelo ICMS cobrado na origem. Isso gera, automaticamente, um crédito de 12% na contabilidade das indústrias processadoras do grão. Uma vez que o óleo de soja, por ser um produto de amplo consumo popular, goza de uma alíquota reduzida para venda no mercado paranaense (7%), os débitos registrados nas saídas desse produto para consumo não são suficientes para absorver todos os créditos contabilizados, acarretando, portanto, o acúmulo mencionado. O acúmulo de créditos assume proporções muito maiores quando o produto é exportado, pois, neste caso, não há incidência do ICMS.

Convém assinalar que nas vendas do óleo de soja, para outros estados, a alíquota aplicada é de 12% (a alíquota padrão para operações interestaduais dentro do Sul/Sudeste), o que constitui um forte incentivo para dirigir a produção da indústria paranaense para estados vizinhos com o objetivo de reduzir o acúmulo de créditos desse imposto.

O incentivo à exportação do grão decorre da nova regulamentação do imposto, constante da Lei Complementar 87/96, conhecida como a Lei Kandir, que desonerou do ICMS a exportação do produto primário, antes tributada a uma alíquota de 13%. Após a vigência desta lei, a indústria nacional ficou em desvantagem vis-à-vis seus competidores internacionais, que podem adquirir a matéria-prima com isenção do ICMS, enquanto a soja adquirida para processamento no território brasileiro, quando adquirida fora do estado de localização da indústria, arca com um ICMS de 12%. Segundo ABAG et al, somente a indústria brasileira, após a implantação da Lei Kandir, continuou pagando o ICMS na compra de soja (operações interestaduais), criando um diferencial de custo que afeta sua competitividade nos mercados doméstico e internacional.

As distorções mencionadas acabam estimulando a preservação de situações menos eficientes, por motivos exclusivamente tributários. Assim, nos casos em que a indústria de óleo vegetal compra a matéria prima dentro do próprio estado, o ICMS é diferido, ou seja, se uma indústria localizada no Paraná, comprar a soja no mesmo estado, o ICMS sobre essa matéria-prima não é cobrado, evitando a geração de acúmulo de créditos. O mesmo acontece na hipótese de o farelo de soja ser utilizado na alimentação animal dentro do mesmo estado. Pior ainda: no caso da importação de soja em grão o imposto também é diferido, em detrimento do interesse nacional.

Em tese, os estados deveriam estabelecer procedimentos que viabilizassem o integral aproveitamento de créditos acumulados de ICMS. Na prática, o problema é mais complicado, pois, além de exigências burocráticas, o reconhecimento de créditos oriundos da aquisição de insumos em outros estados implica em um custo financeiro para o estado onde se processa a industrialização do produto, tornando mais difícil a sua solução.

As dificuldades mencionadas fazem com que aqueles que ficam com créditos acumulados passem a negociar esses créditos no mercado. Essa negociação requer a homologação dos créditos pela fazenda estadual, um passo indispensável para a sua aceitação por terceiros. A morosidade desse processo, entretanto, provoca perda do valor do crédito, o que, além do deságio exigido pelos compradores, significa um custo tributário adicional para os produtores.

- ICMS na cadeia da carne bovina

No caso da carne, o principal problema no campo do ICMS é a competição fiscal entre os estados, conforme destacado por CNA (2000), por meio da qual cada governo tenta proteger a sua produção e suas empresas, e esse sistema consiste em reduzir a alíquota (ou a base de cálculo) para o animal abatido dentro do estado em relação aquele que é transportado vivo para outro estado. Os frigoríficos de fronteira acabam se prejudicando, dado que precisam comprar animais de estados vizinhos, pagando impostos mais elevados. O estudo da CNA exemplificou o caso do Mato Grosso do Sul, o qual, mediante artifícios que reduzem a base de cálculo do imposto, possui uma alíquota efetiva de ICMS de 2% para as saídas de carne desossada para fora do Estado, enquanto o ICMS sobre as vendas interestaduais de boi vivo é de 12%.

Este procedimento é adotado pela maioria dos estados produtores (RJ, PR, MT, GO, MG RO, entre outros), que cobram uma alíquota de 12% sobre o animal vivo nas transações interestaduais, e reduzem drasticamente a alíquota efetiva nas saídas de carne com osso e de carne sem osso do estado. No caso de MG e do PR a alíquota efetiva do imposto para estas carnes é zero, para o RJ é de 1% e para o MT é 2%.

A inclusão da carne bovina na cesta básica levou vários estados a reduzirem a alíquota desse produto nas vendas dentro do próprio estado para 7%. A exemplo do óleo de soja, isso acarreta problemas de acúmulo de créditos de ICMS quando o boi é adquirido fora do estado onde se processa o abate. Para evitar prejuízos para sua indústria frigorífica, o Estado de São Paulo incentivou a compra de gado dentro do estado mediante diferimento do imposto devido.

▪ ICMS na cadeia do frango

Os tributos incidentes nas relações integrado / empresa, podem variar, sendo que, dependendo do estado em que está localizada a integração, todo o processo torna-se isento de ICMS, o qual só é cobrado na saída do produto final. Este é o procedimento utilizado no Estado do Paraná, escolhido para a realização deste estudo.

As empresas integradoras já são em grande parte fabricantes da própria ração. No caso do Paraná, em decorrência do estado ser um grande produtor de milho e soja, não há necessidade de importar de outros estados estes insumos, sendo dessa forma diferidos do ICMS, situação que não ocorre para as integradoras localizadas em São Paulo, que ao comprarem o milho e a soja de outras localidades pagam 12% de ICMS (que gerarão créditos). Nas vacinas e nos pintos de 1 dia também há diferimento no pagamento do ICMS.

IV.2. PIS/COFINS

Do ponto de vista do custo tributário que afeta o preço dos produtos agropecuários, as duas contribuições em tela têm o mesmo efeito. Ambas têm como fato gerador o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas pelas empresas do ramo. A soma das alíquotas implica em um recolhimento, ao Tesouro Nacional, de valor equivalente a 3,65% das vendas realizadas em cada mês ao longo de toda a cadeia produtiva. Por incidir em cascata, a alíquota efetiva sobre o produto final é maior do que a aplicada em cada etapa do processo de produção e comercialização do produto. Conforme mencionado, essas contribuições não são exigidas do produtor rural pessoa física.

Mudanças propostas na forma de cálculo dessas contribuições, para eliminar, progressivamente, a sua cumulatividade, foram recentemente adotadas. A medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS, que adotaria o sistema de compensação de créditos e débitos tributários, elevando-se alíquota dessa contribuição de 0,65% para 1,65%.

Todavia, as características apontadas com respeito à organização da cadeia produtiva da soja, poderão fazer com que esta medida traga problemas

para o setor. Como destaca Lovatelli (2002)¹⁰, as compras da agroindústria da soja e do frango são em geral realizadas de pessoas físicas ou de cooperativas, os quais não sendo contribuintes do PIS não podem gerar créditos tributários. A implicação disto é de que os produtores serão mais onerados por essa contribuição na ausência de medidas complementares. As medidas adicionais pleiteadas pelos produtores são a concessão de um crédito presumido nas compras de matéria prima de pessoa física e cooperativa.

IV.3. Contribuição Previdenciária Rural

A lei que trata das contribuições previdenciárias (Fundo da Previdência e Assistência Social), estabelece diversos níveis de enquadramento das empresas do complexo agroindustrial para o recolhimento dessa contribuição.

De acordo com as principais alterações previstas na Lei Nº10.256/01, as contribuições dos produtores rurais pessoas físicas e segurado especial são devidas nas ocasiões em que o produtor comercializa com adquirentes, consignatários ou cooperativas, ou quando comercializa sua produção diretamente no varejo ou com outro produtor rural pessoa física ou com adquirente domiciliado no exterior. A alíquota aplicada é de 2,3% sobre o valor da comercialização.

Além disso, o empregador rural pessoa física, que contratar contribuinte individual (autônomo) para lhe prestar serviços, deverá recolher contribuição previdenciária de 20% sobre a remuneração paga a este trabalhador. Se o empregador rural pessoa física contratar cooperados, através da cooperativa de trabalho, para lhe prestar serviços, deverá recolher contribuição previdenciária de 15% sobre a nota fiscal/fatura emitida pela cooperativa.

No caso do produtor rural pessoa jurídica, a contribuição incide sobre a comercialização da sua produção e a alíquota é de 2,85%. Nesse caso, o empregador também recolherá contribuição previdenciária de 20% sobre a remuneração ao contribuinte individual (autônomo, sócios e diretores).

A pessoa jurídica cuja atividade seja a industrialização de produtos rurais, oriundos de produção própria ou própria e adquirida de terceiros, deve contribuir, na parte patronal, com 2,85% sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, além de recolher 2,7% sobre a folha de pagamento de empregados, sendo 0,2% para o INCRA e 2,5% para o Salário Educação.

No setor industrial a Contribuição Previdenciária eleva-se bastante. No abate de aves, por exemplo, a incidência dessa contribuição chega a 38,2% sobre a folha de pagamentos, recaindo 28,2% sobre a empresa (20% empresa, 3% SAT e 5,2% terceiros¹¹) e 10% sobre o empregado. No caso da mão de obra sobre o setor administrativo a incidência a contribuição é de 28,8%. Além

¹⁰ Impostos da Agroindústria. Publicado em "Gazeta Mercantil", Página 3, dia 06/08/2002.

¹¹ SAT (Seguro de Acidente de Trabalho). A parte de terceiros é rateada entre Senar, Senac, Sesi, Incra, Salário Educação, etc.

disso, a indústria integradora, na maioria das vezes paga também a Contribuição Previdenciária Rural do integrado.

Essa contribuição não gera crédito tributário para fins de desoneração das exportações.

IV.4. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) foi instituído pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966 com o objetivo de assegurar a formação de um pecúlio relacionado ao tempo de serviço de cada empregado.

A empresa, em nome do trabalhador, deve depositar o equivalente a 8% do valor do salário que ele recebe, sendo obrigação do empregador e não pode ser descontado do salário.

A partir de novembro de 2001, o setor produtivo passou a ser mais onerado com este tributo, visto que a alíquota do mesmo passou de 8,0% para 8,5%.

IV.5. Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

Criada em 1996, pela Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996, essa contribuição vem sendo sucessivamente prorrogada para atender às necessidades da arrecadação federal. A alíquota vigente, de 0,38%, aplica-se à movimentação ou transmissão de valores, de créditos e direitos de natureza financeira a qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º da Lei nº 9.311¹².

A CPMF é um tributo cumulativo de péssima qualidade quanto aos efeitos negativos que o mesma provoca na produção e na exportação. Todavia, ela se sustenta no fato de que vem sendo uma excelente fonte de receita para o governo, que arrecadou com ela, em 2001, R\$17,15 bilhões (4,22% do total arrecadado).

¹² O fato gerador da contribuição é:

I - o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento;

II - o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

IV - o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la,

IV.6. Imposto sobre operações financeiras – IOF

O Imposto sobre Operações Financeiras foi instituído pela Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966.

O Regulamento do IOF, Decreto nº 2.219/97, estabelece sua incidência sobre as seguintes operações:

- operações de crédito: alíquota máxima de 1,5% ao dia sobre o valor das operações de crédito. O Ministro da Fazenda pode alterar alíquotas;

operações de câmbio: a alíquota é estabelecida pelo Ministro da Fazenda;

- operações de seguro realizadas por seguradoras: alíquotas: a) - zero: nas operações de resseguro; e nas seguintes operações: de seguro obrigatório, vinculado a financiamento de imóvel habitacional, realizado por agente do SFH; de crédito à exportação e de transporte internacional de mercadorias; em que o valor dos prêmios seja destinado ao custeio dos planos de seguro de vida com cobertura por sobrevivência e rural. b) 7% nas demais operações de seguros;
- operações relativas a títulos e valores mobiliários;
- operações com ouro ativo financeiro ou instrumento cambial.

Conforme o exposto acima nos casos de seguro agrícola não haverá incidência do IOF. Também não será considerada a incidência deste imposto nas despesas financeiras do produtor rural, visto que há isenção desse imposto quando o financiamento provém de instituições financeiras federais (prática bastante freqüente).

IV.7. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

O IPI é um imposto federal não-cumulativo, do tipo valor agregado. O tributado pode descontar o valor do IPI a ser recolhido dos valores pagos na aquisição de bens utilizados na produção. O Imposto sobre Produtos Industrializados é cobrado a saída de produtos manufaturados das dependências da empresa, ou na importação de produtos manufaturados, conforme a tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Já não havia, praticamente, incidência do IPI nos insumos utilizados na produção da soja, do frango, e da carne bovina, bem como nesses produtos, antes de decretar a MP 66. Alguns dos itens que eram tributados, como era o caso das embalagens e de alguns insumos utilizados no processo de produção (hexano, entre outros) foram suspensos do referido imposto¹³, conforme a Medida Provisória nº 66.

¹³ MP nº 66 Art 31" As matérias primas , os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2,3,4,7,8,9,11,12,15,16,17,18,19,20,30,e 64 , no código 2209.00.00 e nas posições 21.01 a 21.01.00, da Tabela de Incidência do Imposto

Contudo, os investimentos ainda estão sujeitos a estes impostos, como na aquisição de máquinas.

IV.8. Taxas estaduais: FETHAB E FUNDERSUL

No caso do Mato Grosso e do Mato Grosso do Sul ainda incidem sobre a venda dos produtos agropecuários (soja e boi, entre outros) a FETHAB e a FUNDERSUL.

No Estado do Mato Grosso, a FETHAB – Fundo de Transporte e Habitação –, criado pelo Decreto 7.263/2000, onera a soja comercializada em R\$ R\$ 3,44 por tonelada.

No Mato Grosso do Sul recai sobre a pecuária a taxa do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Mato Grosso do Sul (FUNDERSUL)¹⁴. Esse Fundo foi criado para captar recursos que sejam aplicados na recuperação e expansão da malha rodoviária de Mato Grosso do Sul. O valor é de R\$ 3,12 por cabeça de gado bovino comercializada.

No caso dos frigoríficos, no ato de comercialização da carne essa contribuição acresce em 1% o valor comercializado.

IV.9- Imposto sobre Serviços

O Imposto Sobre Serviços (ISS) é um imposto municipal que tem como fato gerador a prestação dos serviços não compreendidos na competência dos estados e é devido pelo prestador de serviços de qualquer natureza, seja empresa ou profissional autônomo, independente da existência de estabelecimento fixo, do cumprimento das exigências de normas para o exercício da atividade e do resultado financeiro obtido.

As principais atividades das cadeias produtivas estudadas que são tributadas por esse imposto são a colheita, o transporte, a coleta, a remessa ou entrega de bens ou valores dentro do território do município, a assistência técnica, os serviços portuários e aeroportuários, a utilização de porto ou aeroporto, a atracação, a armazenagem interna, externa e especial, o suprimento de água, serviços acessórios, e as empresas seguradoras, em relação aos serviços que lhes forem prestados.

A alíquota do ISS, apesar de ser definida pelo municípios para as distintas atividades, em sua maioria é de 5%.

IV.10. Tributos sobre a Renda e o Patrimônio

Os principais tributos que incidem sobre a renda são: Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL). Sobre o patrimônio incidem o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

No tocante ao Imposto de Renda e à CSLL, um primeiro ponto a ser destacado é que a pessoa jurídica pode utilizar-se do lucro presumido (pessoa

sobre Produtos Industrializados – TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados) sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

¹⁴ Lei estadual nº 1.963, de 11 de junho de 1999.

física não), que é uma forma simplificada de determinação da base de cálculo do imposto devido¹⁵. Nas atividades em que o faturamento ultrapassa um determinado nível passa a compensar a opção por essa modalidade de pagamento. visto que o contribuinte, se pessoa física, não estará mais sujeito à tabela de progressividade do I.R. Na opção pelo lucro presumido, admite-se que o lucro equivale a 8% do faturamento e sobre esta base incide a alíquota de 15%.

É importante destacar que dificilmente a rentabilidade estará abaixo de 8%. No caso do boi, por exemplo, o resultado operacional foi de 33,4%, bastante acima do índice mencionado.

Se a atividade agrícola tiver uma receita mensal inferior a R\$ 900,00 não haverá incidência do I.R, o que compensaria ao produtor ser pessoa física. Além disso, o cálculo é mais simplificado, visto que não tem que apresentar declaração mensalmente. Outros aspectos que também podem influenciar a opção dos produtores rurais quanto à manterem-se organizados como pessoa física são a não incidência da Contribuição Sobre Lucro Líquido, da COFINS e do PIS, dentre outros tributos de menor expressão.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. A alíquota é de 9% e não incide sobre a Pessoa Física.

O ITR é um imposto Federal incidente sobre o imóvel rural e exigido do detentor da propriedade, do domínio ou da posse da terra. A União repassa 50% da arrecadação deste imposto para as prefeituras das áreas em que estiverem situados os imóveis rurais tributados.

A alíquota do ITR, que incidirá sobre o patrimônio do produtor, varia em função do tamanho da propriedade e do grau de utilização da terra. No cálculo do ITR quanto maior for o nível de utilização da terra, menor será a alíquota incidente.¹⁶ Não são consideradas no cálculo como áreas aproveitáveis, as de preservação ambiental, as imprestáveis para exploração agrícola e as ocupadas por benfeitorias.

No exemplo utilizado para a análise dos custos tributários da produção de soja, a alíquota aplicável é de 0,15%, definida em função das características das propriedades situadas no município escolhido para o levantamento dos custos de produção – Primavera do Leste, MT. As propriedades de Primavera do Leste, em média, têm uma área de 1000 ha e um alto grau de utilização (maior que 80%). Na determinação da base de cálculo, ou seja, o valor da terra nua, utilizou-se o preço cotado nesse município, de R\$ 1200,00/ha.

No Mato Grosso do Sul considerou-se que são grandes as propriedades produtoras de gado de corte (1800 ha de pastagem) o que torna a alíquota do ITR mais elevada, em função da área do imóvel.

¹⁵ Pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real.

Já no caso da produção de aves no Paraná, as propriedades são, na maioria, de porte pequeno (2 a 3 alqueires), e com um alto grau de utilização, dessa forma a alíquota do ITR média calculada foi 0,03%.

A Tabela para o cálculo do ITR encontra-se no anexo.

O ITR, segundo a Receita Federal, apresentou uma arrecadação total no país de R\$ 234 milhões, o que representa a ínfima parcela de 0,12% em relação a arrecadação das receitas administrativas pela SRF, no ano de 2001. Os mecanismos de fiscalização desse imposto ainda são bastante deficientes.

A Contribuição Sindical Rural é outra taxa que também incide sobre o patrimônio e é devida por todos os proprietários rurais, pessoas físicas ou jurídicas, que explorem atividade econômica rural. Desde 1997, esta contribuição é devida por todos aqueles que participam de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da categoria ou profissão (Artigo 578 a 591 da CLT).

Para pessoa física, o valor base para o cálculo correspondente à soma das parcelas do VTN tributável de todos os seus imóveis rurais no País.

Para a pessoa jurídica, o valor base para o cálculo corresponde à soma das parcelas do capital social, atribuída ao imóvel.

Nas atividades industrial, comercial e de prestação de serviços, o patrimônio imobiliário é tributado pelo município por meio do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). A base de cálculo desse imposto é o valor da propriedade, apurado mediante fórmula que não necessariamente representa o valor real da propriedade. A fixação da alíquota é de competência dos municípios.

Uma grande parte dos municípios isenta os frigoríficos, ou as indústrias esmagadoras de soja do pagamento do referido imposto. Mas esta isenção limita-se, na maioria dos casos, a dez anos.

Mesmo supondo que os impostos sobre o patrimônio são repassados para o preço do produto final, o seu peso é insignificante, uma vez que esses impostos não têm expressão na estrutura tributária brasileira.

V. Resultados das Estimativas

V.1. Procedimentos metodológicos

O cálculo da carga tributária partiu do levantamento de informações sobre a estrutura de custos de produção para os três produtos selecionados. Foram considerados, nesse cálculo, os impostos, as contribuições e as taxas cobrados nas esferas Federal, estadual e municipal.

Os dados de custo obtidos são valores a preços de mercado, isto é, eles incluem os impostos que oneraram o preço de cada um de seus componentes. Assim, a estrutura de custos já estaria refletindo o custo tributário dos insumos

e demais componentes do custo de produção e comercialização do produto. Nesse caso, a cumulatividade de impostos, quando existente, já estaria considerada nos valores informados pelos empresários para fins de montagem da planilha de custos, não sendo necessário fazer ajustes adicionais a respeito.

O montante de impostos incluído em cada componente do custo de produção foi obtido aplicando-se a alíquota dos impostos que incidem sobre este componente ao seu valor. Há duas situações a considerar. Para impostos sobre o valor agregado (ICMS e IPI) o ônus corresponde ao saldo entre débitos (alíquota sobre o produto final) e créditos (alíquota sobre os distintos componentes que sofrem a incidência do imposto em questão). Para impostos sobre o faturamento, ou sobre a movimentação financeira, o ônus tributário resulta da soma dos impostos aplicados a cada componente da estrutura de custos¹⁷.

A soma dos valores apurados na forma do procedimento descrito no parágrafo anterior corresponde ao total dos tributos incorporados ao valor do produto final. A carga tributária será, portanto, obtida dividindo-se este montante pelo valor do produto sem os impostos, isto é, o qual se obtém extraíndo o montante de impostos do preço de venda dos produtos¹⁸.

V.2. Competitividade e Carga Tributária na Cadeia da Soja

V.2.1 – Competitividade no Mercado Externo

No caso da soja, a tributação influencia diretamente a opção dos produtores entre exportar o produto primário ou remetê-lo à industrialização. O principal fator que interfere nessa opção é o distanciamento da fronteira agrícola das principais bases de concentração da capacidade de processamento do produto e as diferenças de ônus tributário associadas à aplicação do imposto estadual – O ICMS, além, obviamente, dos preços internacionais e do câmbio. A Tabela 10 resume a estimativa de carga tributária da exportação da soja em grão.

Tabela 10 - Impostos, Contribuições e Taxas incidentes sobre a produção e exportação de soja.

¹⁷ Foram consideradas todas as informações disponíveis sobre redução de alíquotas ou de base de cálculo, bem como isenções concedidas de forma a atender ao objetivo de estimar a carga tributária efetiva suportada pelos produtos considerados neste estudo.

¹⁸ O procedimento corresponde aquele aplicado ao caso de impostos cobrados “por dentro”, isto é quando o valor do imposto está incluído no preço da mercadoria, como é o caso do ICMS no Brasil.

Grão de soja produzido no MT e exportado pelo Porto de Paranaguá (PR)	R\$/ TON	TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO*	TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO					ICMS/ SALDO
			PIS/ COFINS	CPMF	CONTRI. PREV. **	TAXAS	ISS	
I. PRODUÇÃO AGRÍCOLA								
Receita Bruta	322,10							
Produtividade (t/ha)	3,30		-					
Preço unitário (R\$/t)	322,10		-					
Deduções da Receita	7,41		-					
Descontos concedidos			-					
Contribuição Previdenciária Rural	7,41	7,41			7,41			
Receita Líquida	314,69	-	-					
Custos do Produto Vendido	200,01	-	-					
Insumos	163,85	-	-					
Sementes e inoculante	21,17	0,85	0,77	0,08				
Calcário	6,95	0,28	0,25	0,03				
Fertilizantes	75,42	3,04	2,75	0,29				
Défensivos	60,32	2,43	2,20	0,23				
Operações de máquinas	18,98	-	-	-				
Combustíveis	11,01	1,42	1,38	0,04				
Manutenção e reparos	6,17	0,02	-	0,02				
Depreciação e outros	1,80	-	-	-				
Mão-de-obra	1,08	0,00	0,00	0,00				
Colheita	16,10	0,87	-	0,06			0,81	
Lucro Bruto	114,67	-	-					
Despesas gerais e administrativas	16,24	-	-					
Seguro	2,13	0,19	0,08	0,07	0,01		0,11	
Assistência técnica	1,82	0,16	-	0,06	0,01		0,09	
Despesas financeiras	6,77	0,03	-	0,03				
Despesas gerais	3,70	-	-					
Conservação e depreciação benfeitorias	0,90	-	-					
Impostos sobre o Patrimônio (ITR)	0,55	-	-					
Contribuição Sindical Rural	0,35	-	-					
II. EXPORTAÇÃO								
Preço unitário Porto (US\$/Ton)	184,27							
Taxa de Câmbio (US\$/R\$)	2,51							
Preço unitário Porto (R\$/Ton)	462,40							
Custos da Mercadoria Vendida	439,54							
Compra de Mercadoria	322,10							
Despesas Comerciais	117,44							
Transporte para o porto de Paranaguá	81,90	3,30	2,99	0,31				
Seguro do transporte para o porto	7,00	0,63	0,26	0,03			0,35	
Taxa conservação estradas - FETHAB	3,44	3,45	-	0,01		3,44	-	
Taxas Portuárias	12,55	0,05	-	0,05			-	
Utilização Infraporto	0,76	0,04	-	-			0,04	
Utilização Inframar	1,77	0,09	-	-			0,09	
outros itens portuários	10,02	-	-	-			-	
TOTAL DOS TRIBUTOS SOBRE A VENDA S/ ICMS		24,63	10,75	1,19	7,77	3,44	1,48	20,93
% dos tributos*		8,28	3,61	0,40	2,61	1,16	0,50	7,04
CRÉDITOS ACUMULADOS DO ICMS		20,93						

* A carga tributária incidente sobre a produção é calculada em relação ao preço do produto, ou seja, a receita.

** Contribuição Previdenciária Rural

A desoneração das exportações de produtos primários do imposto estadual – o ICMS- beneficiou as exportações da soja em grão, que aumentou consideravelmente nos últimos anos. Anteriormente à essa desoneração, a exportação do grão era onerada em 24,71% (computados nesse índice os 13% do ICMS na exportação e os demais tributos cobrados no processo produtivo). Como é muito reduzida a incidência desse imposto sobre os insumos agrícolas, a desoneração reduziu à um terço a carga tributária incidente na exportação.

Ainda assim, a soja em grão destinada à exportação carrega uma carga tributária de 8,28%, computando-se todos os impostos, contribuições e taxas que incidem sobre a produção. Esse índice reflete o peso da Contribuição

Previdenciária Rural (2,61%), das contribuições para o PIS/COFINS (3,16%)¹⁹ e da CPMF (0,40%). Não foi considerado no valor acima a incidência do IOF sobre despesas financeiras, dado que o financiamento do produtor rural provém basicamente de instituições financeiras federais, estando isento deste imposto. Os seguros rurais também são isentos do IOF.

Há, ainda, o problema do acúmulo de créditos de ICMS cobrado sobre insumos agrícolas, cujo aproveitamento depende de legislação estadual e pode ser objeto de um deságio elevado. Estes créditos referem-se à aquisição interestadual de fertilizantes e defensivos, e à compra intraestadual de combustíveis e lubrificantes, além do frete até o porto de Paranaguá. O valor destes créditos corresponde a 7% do preço do produto. Se admitirmos que os produtores perdem a metade do valor desses créditos, a soja exportada estaria sendo onerada em 11,78%.

A contrapartida do incentivo à exportação do grão foi a perda de competitividade na exportação do óleo e do farelo de soja. Além da cumulatividade das contribuições que vão sendo cobradas ao longo da cadeia, a incidência do ICMS nas aquisições interestaduais do grão para posterior processamento (no caso, o grão é adquirido em Mato Grosso para processamento no Paraná) faz com que o não aproveitamento de créditos referente ao imposto pago em outro estado imponha um ônus adicional severo à competitividade do óleo e do farelo brasileiros no mercado internacional. Os dados a respeito são apresentados na Tabela 11

Tabela 11- Incidência do ICMS no esmagamento da soja em grão, destinado ao mercado externo.

¹⁹ apesar de formalmente não incidirem sobre as exportações estas contribuições estão embutidas no custo de produção agrícola (sementes, fertilizantes, defensivos) onerando o produtor que não consegue se creditar dessas contribuições mesmo para fins de exportação.

I. PRODUÇÃO AGRÍCOLA NO MATO GROSSO	R\$/ton	ICMS		
		SALDO	CRÉDITO	DÉBITO
Itens				
Receita Bruta na venda do grão de soja do MT para o processamento no PR	320,00		-	38,40
Insumos	163,85		9,23	-
combustíveis	10,44		1,77	-
SALDO DO ICMS NA ETAPA AGRÍCOLA		(27,39)	11,01	38,40
% dos tributos em relação ao preço do produto		(9,84)	3,95	13,79
II. ESMAGAMENTO NO PARANÁ				
Aquisição da soja em grão do MT	320,00		38,40	
Transporte para a indústria	76,00		9,12	-
Hexano	4,32		0,73	
Energia elétrica	4,29		1,16	
Despesas gerais	10,84		0,13	
Frete	19,80		3,37	
SALDO DO ICMS NA ETAPA DE ESMAGAMENTO		52,91	52,91	-
% dos tributos em relação ao preço do produto		7,35	7,35	-

Assim, no caso de o óleo bruto e do farelo da soja processada no Paraná serem destinados à exportação, o montante de créditos acumulados de ICMS seria muito mais elevado : aproximadamente 7,35% das receitas de venda desses produtos. O problema do acúmulo de créditos do ICMS ainda seria maior no caso de exportação do óleo refinado, dada a incidência desse imposto sobre os insumos utilizados no refino, conforme mostrado adiante. Não por acaso, portanto, a quase totalidade da produção de óleo refinado destina-se ao mercado interno.

Os tributos cobrados na etapa de esmagamento da soja, para posterior exportação do óleo bruto e do farelo totalizam cerca de 2,08% do preço dos produtos obtidos do esmagamento. Considerando a incidência sobre toda a cadeia, os tributos oneram o produto em 8,34%. Além da CPMF, da contribuição para o INSS, do ISS e taxas estaduais, a operação de esmagamento sofre também a incidência do IOF sobre despesas financeiras e seguros. O Imposto sobre Serviços (ISS) também incide e não é desonerado em caso de exportação, tributando, inclusive, a própria operação de exportação, visto que incide sobre as taxas portuárias e aeroportuárias Ver Tabela 12.

Tabela 12- Impostos, contribuições e taxas incidentes sobre a produção de óleo bruto e farelo de soja.

Grão de soja produzido no MT e exportado pelo Porto de Paranaguá (PR)	R\$/ TON	TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO*	TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO							ICMS/ SALDO
			PIS/ COFINS	CPMF / IOF	CONTRI. PREV. **	INSS	FGTS	TAXAS	ISS	
I. PRODUÇÃO AGRÍCOLA										
Receita Bruta	320,00									
Produtividade (t/ha)	3,30									
Preço unitário (R\$/ t)	320,00									
Deduções da Receita	7,36									
Contribuição Previdenciária Rural	7,36	7,36			7,36					
Receita Líquida	312,64	-								
Custos do Produto Vendido	199,90	-								
Insumos	163,85									
Sementes e inoculante	21,17	0,85	0,77	0,08						
Calcário	6,95	0,28	0,25	0,03						
Fertilizantes	75,42	0,78	0,49	0,29						
Defensivos	60,32	2,43	2,20	0,23						
Operações de máquinas	18,98									
Combustíveis	10,44	1,35	1,31	0,04						
Manutenção e reparos	6,17	0,02	-	0,02						
Depreciação e outros	2,37	-	-	-						
Mão-de-obra	1,08	0,00	-	0,00						
Colheita	16,00	0,86	-	0,06					0,80	
Lucro Bruto	112,74	-	-							
Despesas gerais e administrativas	16,24									
Seguro	2,13	0,19	0,08	0,01	-					0,11
Assistência técnica	1,82	-	-	0,01	0,36					0,09
Despesas financeiras	6,77	0,03	-	0,03	-					-
Despesas gerais	3,70	-	-	-	-					-
Conservação e depreciação benfeitorias	0,90	-	-	-	-					-
Impostos sobre o Patrimônio (ITR)	0,55	-	-	-	-					-
Contribuição Sindical Rural	0,38	-	-	-	-					-
Resultado Operacional	96,49									
Imposto de Renda	17,60									
Resultado Líquido	78,89									
TOTAL DO TRIBUTOS		41,55	5,10	0,79	7,72				-	1,00
% dos tributos*		14,92	1,83	0,28	2,77				-	0,36
										-9,84
II. ESMAGAMENTO										
Óleo de Soja (US\$/ Ton)	177,38									
Farelo de Soja (US\$/ Ton)	326,30									
Taxa de Câmbio (US\$/R\$)	2,51									
Total da Receita	734,52									
Receita Bruta do Óleo de Soja	87,68									
Receita Bruta do Farelo de Soja	646,84									
Custos do Produto Vendido	433,77									
Despesas comerciais	86,11									
Transporte do grão para a Indústria	76,00	3,06	2,77	0,29						
Seguro do transporte	7,00	1,12	0,26	0,52						0,35
Taxa conservação estradas - FETHAB	3,11	3,28	-	0,01					3,11	0,16
Insumos	335,86									
Soja em grão	320,00	1,22	-	1,22						
Hexano	4,32	0,17	0,16	0,02						
Bagaço de Cana	5,14	0,02	-	0,02						
Lenha	2,11	0,01	-	0,01						
Energia Elétrica	4,29	0,17	0,16	0,02						
Mão-de-obra	11,80	4,38		0,04			3,33	1,00		
Lucro Bruto	300,75									
Despesas gerais e adm	10,84									
Material para escritório	0,03	0,00	0,00	0,00						-
Material para Limpeza	0,30	0,01	0,01	0,00						-
Telefone e Fax	0,31	0,00	-	0,00						-
Treinamento de Funcionários	0,05	0,00	-	0,00						-
Serviços Profissionais	0,06	0,03	-	0,00			0,02	0,01		0,00
Aluquel de Máquinas e Equipamentos	0,05	0,00	-	0,00						-
Despesas financeiras	0,37	0,01	-	0,01						-
Exportação	47,27									
Frete até o porto	19,80	0,80	0,72	0,08						-
Seguro do Frete	3,00	0,48	0,11	0,22						0,15
Taxas portuárias	21,34	0,08	-	0,08						-
Utilização Infraporto	1,15	0,06	-	-						0,06

Assim como na exportação do grão, a exportação do óleo e do farelo, supondo a perda pela metade dos créditos acumulados de ICMS, sofreria, portanto, um ônus tributário adicional de 3,7%, com a perda parcial desses créditos.

O PIS e a COFINS não oneram diretamente a exportação, porém estão embutidos no preço dos insumos utilizados na produção, como pode ser

observado na tabela acima. No caso do óleo e do farelo destinados ao mercado externo, estas contribuições perfazem 1,37% da carga tributária. Já no caso do destino para o mercado doméstico de ambos, esta contribuição vão ser mais representativas, dado que irão incidir sobre o faturamento na venda dos produtos.

O IPI não afeta nenhum item do custo de produção, em função da suspensão concedida na Medida Provisória 66, conforme discutido acima, na explanação sobre este imposto.

V.2.2 – Competitividade no mercado doméstico

A integração das atividades de esmagamento da soja e de refino do óleo, que predomina no setor, permite evitar a incidência das contribuições para o PIS//COFINS, dado que não há a cobrança desses tributos na transferência do óleo bruto para processamento na mesma empresa. Na comercialização do óleo bruto dentro do próprio estado também haveria a incidência de 7% sobre o valor da transação, referente ao ICMS, além da CPMF. Assim, o sistema tributário vigente incentiva a verticalização da produção²⁰. As estimativas de carga tributária nas vendas domésticas são apresentadas abaixo

Tabela 13- Impostos, contribuições e taxas incidentes sobre a produção, esmagamento e refino do óleo de soja

²⁰ Sobre esta questão, ABAG et all ressaltou que as indústrias de óleo vegetal perdem flexibilidade operacional e eficiência em razão da caótica estrutura tributária nacional. Os autores exemplificam que diferentemente de outros países, uma indústria não pode vender soja para outra indústria, pois a operação será onerada em mais 4% (COFINS, PIS e CPMF).

Produção agrícola de soja no MT, processamento (esmagamento e refinamento integrados) e consumo em São Paulo	R\$/ tonelada de soja esmagada	TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO	IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO								
			PIS/COFINS	CPMF / IOF	CONTRIBUIÇÃO PREV. RURAL	INSS	FGTS	TAXAS	ISS	ICMS/ SALDO	
I. PRODUÇÃO AGRÍCOLA											
Receita Bruta	323,30	-	-								
Produtividade (t/ha)	3,30	-	-								
Preço unitário (R\$/t)	320,00										
Contribuição Previdenciária Rural	7,44	7,44	-			7,44					
Receita Líquida	315,86										
Custos do Produto Vendido	189,79										
Insumos	163,85	6,60	5,98	0,62							
Operações de máquinas	18,98	-	1,31	0,06							
Colheita	5,88	0,32	-	0,02						0,29	
Lucro Bruto	126,08										
Despesas gerais e administrativas	16,20	0,68	0,08	0,04		0,36	-	-	-	0,20	
TOTAL DO TRIBUTOS		42,55	7,37	0,75		7,80	-	-	3,11	0,49	(26,14)
% dos tributos*		15,16	2,62	0,27		2,78	-	-	0,88	0,17	(9,31)
II. ESMAGAMENTO											
Total da Receita	649,95	-	-								
Receita Bruta do Óleo de Soja	243,10	-	-								
Receita Bruta do Farelo de Soja	406,85	14,85	14,85								
Custos do Produto Vendido	447,24										
Despesas Comerciais	99,58	8,45		1,36					3,11	0,70	
Soja em grão	320,00	1,22	-	1,22							
Hexano	4,32	0,17	0,16	0,02							
Bagaco de Cana	5,14	0,02	-	0,02							
Lenha	2,11	0,01	-	0,01							
Energia Elétrica	4,29	0,17	0,16	0,02							
Operações de máquinas	-	-	-	-							
Mão-de-obra	11,80	4,33	-	-			3,33	1,00			
Despesas gerais e adm	10,84		0,01	0,05			-	0,02	0,01		0,00
III. REFINAMENTO											
Receita Bruta	273,39	9,98	9,98								
Preço médio de uma caixa de 20/900ml	30,27	-	-								
Rendimento por tonelada de soja	0,16	-	-								
Custo do Produto Vendido	228,95										
custo do óleo degomado	173,00	-	-	-							
custo variável do refino	4,96	0,02	-	0,02							
custo dos insumos do refino (ácidos, soda, et)	3,60	0,15	0,13	0,01							
custo variável do enlatamento	0,22	-	-	-							
embalagem	43,14	1,74	1,57	0,16							
perdas no refinamento	4,02	-	-	-							
Lucro Bruto	44,44										
Custos Gerais e administrativos	14,20	0,32	0,32								
custo fixo do refino	3,22	-	-	-							
custo fixo do enlatamento	2,30	-	-	-							
Frete para São Paulo	8,68	0,32	0,32								
Resultado Operacional	30,24										
Imposto de Renda	7,56										
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	2,72										
Resultado Líquido	22,68										
TRIBUTOS SOBRE O REFINAMENTO		41,51	30,46	2,88		-	3,35	1,01	3,11	0,70	41,17
Participação no Preço dos Produtos		17,90	13,14	1,24		-	1,44	0,43	1,34	0,30	17,75

* A carga tributária incidente sobre a produção é calculada em relação ao preço do produto, ou seja, a receita.
 * A carga tributária incidente sobre a renda e o patrimônio são calculados em relação ao resultado operacional.

No caso do esmagamento e refinamento integrados no Paraná, para venda do óleo refinado em São Paulo, a carga tributária sobre a produção acumulada nessas etapas foi de 17,90%, devido, principalmente, à incidência do PIS/COFINS (13,14%) na venda do farelo no mercado doméstico e do óleo refinado. Se não houvesse a integração, a carga tributária sobre a produção aumentaria para 18,27% devido, principalmente, à incidência de PIS/COFINS na venda do óleo bruto para a indústria de refino. No caso da integração não há o faturamento do óleo bruto e sim a agregação de valor dentro de uma mesma empresa.

No caso do ICMS, houve acúmulo de créditos pela indústria (17,75%).

Outra vantagem da verticalização decorre de o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidirem apenas no final do processo de refinamento, no caso da empresa integrada. Caso as duas atividades não fossem integradas, com uma empresa produzindo o óleo degomado e outra o refinado, haveria uma incidência adicional desses impostos sobre os resultados obtidos. Além disso, uma empresa não integrada pode encontrar maiores dificuldades de aquisição de matéria prima por um preço inferior ao de mercado, o que em empresas integradas (devido a estoques) acontece freqüentemente.

De modo indireto, a competitividade, tanto a internacional quanto a doméstica, também é afetada pelos impostos que incidem sobre a renda e o patrimônio, pois a transferência, para o governo, da renda gerada no setor, se demasiadamente elevada, reduz as possibilidades de investimento e de melhoria da competitividade futura. Na atividade rural, o Imposto de Renda corresponde a 17,6% do respectivo resultado operacional, valor bastante representativo. Na indústria integrada, a tributação da renda (IR+CSSL) corresponde a 34% do resultado operacional, como demonstra a tabela 14.

Tabela 14 - Impostos, contribuições e taxas incidentes sobre a renda e o patrimônio, no processamento da soja

Produção agrícola de soja no MT, processamento (esmagamento e refinamento integrados) e consumo em São Paulo	R\$/ tone de soja esmagada	TRIBUTOS		IMPOSTOS SOBRE A RENDA		TRIBUTOS		IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO		
		SOBRE A RENDA		I.R	CSLL	SOBRE O PATRIMÔNIO		ITR	CONTRIBUIÇÃO SINDICAL	IPTU
I. PRODUÇÃO AGRÍCOLA										
Receita Bruta	323,30									
Receita Líquida	315,86									
Custos do Produto Vendido	189,79									
Insumos	163,85									
Operações de máquinas	18,98									
Mão de Obra	1,08									
Colheita	5,88									
Lucro Bruto	126,08									
Despesas gerais e administrativas	16,20									
Impostos sobre o Patrimônio (ITR)	0,55						0,55	0,55		
Contribuição Sindical Rural	0,38						0,38		0,38	
Resultado Operacional do Agricultor	109,88									
Imposto de Renda	17,78	17,78		17,78						
Resultado Líquido do Agricultor	92,10									
TOTAL DO TRIBUTOS		17,78		17,78			0,93	0,55	0,38	
% dos tributos*		16,18		16,18			0,85	0,50	0,35	
II. ESMAGAMENTO										
Total da Receita	649,95									
Custos do Produto Vendido	447,24									
Despesas Comerciais	99,58									
Despesas gerais e adm	10,84									
III. REFINAMENTO										
Receita Bruta	273,39									
Preço médio de uma caixa de 20/900ml	30,27									
Rendimento por tonelada de soja	0,16									
Custo do Produto Vendido	228,95									
Lucro Bruto	44,44									
Custos Gerais e administrativos	14,20									
Resultado Operacional	30,24									
Imposto de Renda	7,56	7,56		7,56						
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	2,72	2,72			2,72					
Resultado Líquido	22,68									
TRIBUTOS SOBRE O REFINAMENTO		10,28		7,56	2,72		0,29			0,29
Participação no Preço dos Produtos		34,00		25,00	9,00		0,96			0,96

* A carga tributária incidente sobre a renda e o patrimônio são calculados em relação ao resultado operacional.

Os impostos sobre o patrimônio são inexpressivos, ainda que aqui esteja sendo considerado um "teto", dado que não está sendo levado em conta estímulos fiscais ou isenções do gênero, nem a sonegação. No caso da indústria integrada no Paraná, com escoamento do óleo em São Paulo, estes impostos representam menos de 1% do resultado operacional do refinamento.

V.3 – Competitividade e Carga Tributária na Produção de Carne Bovina

V.3.1 – Competitividade no Mercado Doméstico

Na carne, o maior problema enfrentado no campo tributário é a incidência do ICMS nas vendas interestaduais do gado. Isso provoca uma forma diferente de integração – a integração espacial –, na qual a atividade industrial se move para perto das fontes de abastecimento do gado para evitar a incidência desse imposto, nem sempre com resultados positivos com respeito à eficiência econômica da cadeia produtiva.

No mercado doméstico, a competição entre os estados pela atividade frigorífica afeta os preços para o consumidor e abre espaço para o abate clandestino. A competição se manifesta na forma de redução da base de cálculo do ICMS nas vendas interestaduais de carne e na manutenção da alíquota de 12% nas saídas do boi para ser abatido em outro estado da federação.

Conforme mostram os dados resumidos nas Tabelas 15 e 16 na comercialização do boi em pé para o abate em Mato Grosso do Sul, o ICMS sobre o boi é diferido, e a alíquota efetiva desse imposto na venda da carne é substancialmente reduzida, visando incentivar a agregação de valor no próprio local de produção. Assim, o saldo do ICMS devido é pequeno (R\$2,10) dado que a maioria dos insumos utilizados na produção também são diferidos, como as vacinas, os vermífugos, o sal, entre outros, quando adquiridos internamente. Quando adquiridos fora do estado possuem redução de base de cálculo autorizada pelo CONFAZ, como especificado anteriormente.

No caso da venda do gado em pé produzido no MS para ser abatido em São Paulo haverá incidência de 12% sobre a venda do boi, o que eleva a carga tributária sobre a produção agropecuária para 16,54%, um aumento de mais de 300%, em relação aos 3,45% de carga tributária sobre a produção do MS com escoamento no próprio estado.

Tabela 15 - Incidência do ICMS no abate em Mato Grosso do Sul, com aquisição da matéria prima no próprio estado.

I. PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA	R\$/ cabeça	ICMS		
		SALDO	CRÉDITO	DÉBITO
Itens				
Receita bruta na venda do boi em pé produzido no MS para frigorífico do próprio estado	678,15			diferido nas vendas intraestaduais
Insumos		-	-	-
Aquisição de bezerros	329,64	-	-	-
Outros insumos	30,43	-	-	-
Operações de máquinas	29,64	-	2,10	-
		2,10	2,10	-
% dos tributos*		0,32	0,32	-
II. ABATE				
Receita bruta na venda da carne (traseiro, dianteiro e ponta de agulha) e sub produtos do MS para São Paulo	779,98	-	-	15,60
Despesas do abate				-
Energia elétrica	14,04	-	2,39	-
		(13,21)	2,39	15,60
% dos tributos*		(1,82)	0,33	2,15

Tabela 16- Incidência do ICMS no abate em São Paulo, com aquisição da matéria prima em Mato Grosso do Sul.

I. PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA	R\$/ cabeça	ICMS		
		SALDO	CRÉDITO	DÉBITO
Itens				
Receita bruta na venda do boi em pé produzido no MS para o abate no estado de São Paulo	678,15			81,38
Insumos		-	-	-
Aquisição de bezeros	329,64	-	-	-
Outros insumos	30,43	-	-	-
Operações de máquinas	-	-	2,10	-
Frete para São Paulo	67,80		8,14	
		(71,14)	10,24	81,38
% dos tributos*		(12,23)	1,76	13,98
II. ABATE				
Receita bruta na venda da carne (traseiro, dianteiro e ponta de agulha) e sub produtos do MS para São Paulo	779,98	-	-	
Aquisição do gordo do MS			81,38	
Despesas do abate				-
Energia elétrica	14,04	-	2,39	-
		83,77	83,77	-
% dos tributos*				-

* A carga tributária incidente sobre a produção é calculada em relação ao preço do produto, ou se

Outros impostos e contribuições também possuem grande relevância nesta discussão, como é o caso da Contribuição Previdenciária Rural, incidente sobre o faturamento da produção pecuária, a qual respondeu por mais de 2/3 da carga tributária total, estimada em 3,45%. (Tabela 17). Todavia, apesar do elevado peso que esta Contribuição embute na carga tributária sobre a produção, os agentes do setor não pagam este ônus, ou seja, os frigoríficos não recolhem este tributo em nome do produtor, e nesse caso a carga tributária efetiva sobre a produção agropecuária é menor, ou seja, 1,05% em relação ao faturamento do produtor (abate no próprio estado).

Tabela 17. Impostos, contribuições e taxas incidentes sobre a produção agropecuária e abate bovino.

PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA NO MS E ABATE NO MESMO ESTADO, CONSUMO EM SÃO PAULO (PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA)	R\$/cabeça	TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO*	TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO							ICMS SALDO
			PIS/COFINS	CPMF e IOF	CONTRI. PREV.**	INSS e FGTS	TAXAS	ISS		
I. PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA										
Receita Bruta	678,15									
Contribuição Previdenciária Rural	15,60	15,60	-	-	15,60	-	-	-	-	-
Custos do Produto Vendido (Rebanho)	412,37	3,88	2,37	1,51						
Insumos	360,07	2,16	0,82	1,34						
sal mineralizado	8,03	0,32	0,29	0,03	-	-	-	-	-	-
sal proteinado	3,39	0,14	0,12	0,01	-	-	-	-	-	-
concentrados	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
vermífugos	2,68	0,11	0,10	0,01	-	-	-	-	-	-
vacinas	1,90	0,08	0,07	0,01	-	-	-	-	-	-
outros	0,42	-	-	-	-	-	-	-	-	-
limpeza das pastagens	7,54	-	-	-	-	-	-	-	-	-
calcário para as pastagens	5,50	0,22	0,20	0,02	-	-	-	-	-	-
sementes	0,97	0,04	0,04	0,00	-	-	-	-	-	-
Compra de Bezerro	329,64	1,25	-	1,25	-	-	-	-	-	-
Operações de máquinas	29,64	1,63	1,55	0,08						
Mão-de-obra	22,66	0,09		0,09						
Lucro Bruto	250,18									
Despesas Gerais e Administrativas	23,43	3,17	-	0,05				3,12		
TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO PECUÁRIA		22,64	2,37	1,55	15,60			3,12		2,10
% dos tributos*		3,45	0,36	0,24	2,38			0,48		0,32
II. ABATE										
Receita Bruta	779,98									
Custo do Produto Vendido	753,09	12,97	1,40	2,84			7,73	-	1,00	
Custo da Matéria Prima (por cabeça)	678,15	2,58	-	2,58			-	-	-	
Transporte para o Abatedouro (gado vivo)	18,00	1,63	0,66	0,07			-	-	0,90	
Despesas de Abate	56,94	8,76	0,75	0,19			7,73	-	0,10	
Mão de Obra	21,05	7,81	-	0,08			7,73	-	-	
Energia Elétrica	14,04	0,57	0,51	0,05			-	-	-	
Água	7,01	0,03	-	0,03			-	-	-	
Material de limpeza e sanitário	6,42	0,26	0,23	0,02			-	-	-	
Manutenção	6,42	-	-	-			-	-	-	
Fiscalização e Inspeção Sanitária	2,00	0,11	-	0,01			-	-	0,10	
Lucro Bruto	26,89									
Despesas Gerais e Administrativas	6,92	0,02	-	0,02						
TRIBUTOS SOBRE O ABATE		54,67	29,87	2,86			7,73		1,00	(13,21)
% dos tributos*		7,54	4,12	0,39	-	-	8,79	-	0,14	(1,82)
TRIBUTOS SOBRE A CADEIA		77,31	32,24	4,41	15,60		16,52		1,00	-
% dos tributos*		11,00	4,59	0,63	2,22		17,62	1,00	0,14	-

* A carga tributária incidente sobre a produção é calculada em relação ao preço do produto, ou seja, a receita.

** Contribuição Previdenciária Rural

O Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Mato Grosso do Sul é responsável por 14% da carga tributária total (0,48%).

As contribuições PIS/COFINS tiveram pequena representação no caso da pecuária (0,36% do preço do produto), decorrente do fato dessas contribuições não incidem sobre a compra de bezerros – o item de maior peso no custo de produção – nem da receita do produtor, dado que são pessoas físicas²¹ e dessa forma isentos.

O peso das contribuições para o PIS/COFINS se manifesta na etapa do abate. Nesta etapa eles compõem os itens mais onerosos da carga tributária, representando, em média, 4,0% do preço dos produtos obtidos no frigorífico.

Além da produção, a renda do setor também é afetada pela tributação. O Imposto de Renda sobre a atividade pecuária, reflete a elevada rentabilidade dessa atividade e corresponde a R\$37,30 da renda do pecuarista, ou seja, 16,45% do resultado operacional da atividade. Quanto à renda dos frigoríficos,

²¹ Se o pecuarista de engorda fosse pessoa jurídica e também realizasse as suas compras de bezerros de pessoa jurídica, a carga tributária sobre a produção saltaria para 10,27% do preço do produto e o PIS/COFINS representariam 62% desse montante.

que é submetida não apenas ao IR, mas também à CSSL, o montante transferido ao governo é relativamente menor em função da menor rentabilidade informada para essa etapa da cadeia produtiva. Além disso, a alíquota do imposto de renda incidente sobre os frigoríficos (pessoa jurídica), no caso presente, é menor do que a alíquota imposta ao produtor (pessoa física). Em casos de baixa remuneração com a atividade rural, este imposto pode ter a sua alíquota reduzida a 15% ou ser isento (receita menor que R\$900,00 mensais), conforme discutido anteriormente.

Tabela 18- . Tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio na cadeia bovina.

PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA NO MS E ABATE NO MESMO ESTADO, CONSUMO EM SÃO PAULO (PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA)	R\$/cabeça	TRIBUTOS SOBRE A RENDA	TRIBUTOS SOBRE A RENDA		TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÔNIO	TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÔNIO		
			IMPOSTO DE RENDA	CSLL		ITR	SINDICAL	IPTU
I. PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA								
Receita Bruta	678,15							
Contribuição Previdenciária Rural	15,60							
Custos do Produto Vendido (Rebanho)	412,37							
Insumos	360,07							
Operações de máquinas	29,64							
Mão-de-obra	22,66							
Lucro Bruto	250,18							
Despesas Gerais e Administrativas	23,43				1,17			
Imposto Territorial Rural	0,92				0,92	0,92		0,25
Contribuição Sindical Rural	0,25				0,25			
Resultado Operacional	226,75							
Imposto de Renda	37,30	37,30	37,30					
Resultado Líquido	189,46							
TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO PECUÁRIA		37,30	37,30	-	1,17	0,92	0,25	
% dos tributos*		16,45	16,45	-	0,52	0,41	0,11	
II. ABATE								
Receita Bruta	779,98							
Custo do Produto Vendido	753,05							
Custo da Matéria Prima (por cabeça)	678,15							
Transporte para o Abatedouro (gado vivo)	18,00							
Despesas de Abate	56,94				0,15			0,15
Lucro Bruto	26,89							
Despesas Gerais e Administrativas	6,92							
Resultado Operacional	19,97							
Imposto de Renda	3,00	3,00	3,00					
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	1,80	1,80		1,80				
Resultado Líquido	15,18							
TRIBUTOS SOBRE O ABATE		4,79	3,00	1,80	0,15	-	-	0,15
% dos tributos*		24,00	15,00	9,00	0,75	-	-	0,75
TRIBUTOS SOBRE A CADEIA		42,09	40,29	1,80	1,32	0,92	0,25	0,15
% dos tributos*		210,73	201,73	9,00	6,63	4,63	1,25	0,75

* A carga tributária incidente sobre a produção é calculada em relação ao preço do produto, ou seja, a receita.

Os Tributos incidentes sobre o patrimônio são inexpressivos, se comparados aos incidentes sobre a produção e a renda, como na maioria das cadeias produtivas e corresponderam a 0,52% e 0,75% dos resultados operacionais da atividade rural e do abate, respectivamente.

V.4 – Frango

V.4.1 – Competitividade no Mercado Externo

A integração concorre para reduzir a carga tributária que onera a produção do frango, mas, ainda assim, a exportação do produto é onerada em 3,62% em virtude, principalmente das contribuições previdenciárias, visto que não há incidência do PIS/COFINS na etapa final de venda do produto para o exterior. Convém notar que essa estimativa considera que o farelo de soja utilizado na produção das rações é adquirida no mesmo estado. Se o produtor for obrigado a adquiri-lo em outro estado, e ele poderá conviver com o problema de dificuldades de utilização de créditos de ICMS. Ainda assim, as estimativas

realizadas indicam que na hipótese de toda a produção ser exportada haveria acúmulo de créditos da ordem de R\$38,24 (1,65% do preço do produto).

A contribuição para o INSS é o tributo que mais onera o frango exportado – cerca de 1,45% da carga total acima mencionada. Esse fato é responsável pelo estímulo à contratação informal de trabalhadores. No custo de produção referente ao abate de 1000 aves, o valor correspondente ao dispêndio com a mão-de-obra (para fábrica de ração, abatedouro, despesas comerciais e administrativas) é de R\$ 122,29. Neste montante, R\$43,77 corresponde aos encargos com o INSS e com o FGTS. Ou seja, mesmo desconsiderando outros encargos diretos e indiretos que oneram o custo da mão-de-obra, aproximadamente 35% desse custo, nas estimativas realizadas, refere-se a tributos exigidos pelo governo.

Os demais tributos sobre a produção não têm peso expressivo na exportação – representam menos de 1% do valor do produto - , conforme mostram os dados apresentados a seguir.

Tabela 19 – Impostos, contribuições e taxas incidentes sobre a produção e Exportação de Frango

Cadeia Agroindustrial do Frango, produção integrada no Paraná e exportação do produto	R\$/ 1000 AVES	TRIBUTOS SOBRE A PRODUÇÃO	TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A PRODUÇÃO					ICMS SALDO
			PIS/COFINS	CPMF/IOF	INSS	FGTS	ISS	
Itens								
RECEITA BRUTA	2.401,00							
CUSTOS DO PRODUTO VENDIDO	1.740,49							
	-							
Custos da fábrica de Rações	1.138,10							
Insumos	1.118,28	23,14	18,89	4,25	-	-	-	
Gastos Gerais - Fábrica de Rações	11,68	0,04	-	0,04				
Mão-de-Obra/ Encargos - Fábrica de Ração	8,14	3,02	-	0,03	2,30	0,69		
	-	1,00	-					
FRANGO CORTE / INTEGRAÇÃO	356,49							
Frete das Rações	14,57	0,78	-	0,06			0,73	
Vacinas/ Medicamento	5,70	0,23	0,21	0,02				
Pinto Corte	162,52	0,62	-	0,62				
Frete de Frango vivo	19,08	1,03	-	0,07			0,95	
Gastos Gerais - Integração	17,63	0,07	-	0,07				
Mão-de-Obra/ Encargos - Integração	3,45	0,01	-	0,01				
Remuneração do Integrado	133,54	0,51	-	0,51				
	-	1,00	-	-				
Total Custos entrando no frigorífico	1.494,59							
	-	1,00	-					
FRIGORÍFICO	245,90							
Materiais Complem.Direto no Produto	38,52	-	-					
Embalagens	52,01	2,10	1,90	0,20				
Gastos Gerais/ Abatedouro	45,30	0,17	-	0,17				
Energia elétrica	20,00	0,08	-	0,08				
Mão-de-Obra Abatedouro	70,07	25,98	-	0,27	19,76	5,96		
		-	-					
Lucro Bruto	660,51							
		-	-					
RESUMO DESPESAS OPERACIONAIS	544,95							
DESPESAS COMERCIAIS	273,56							
Mão-de-Obra	14,74	5,47	-	0,06	4,16	1,25		
Comissões	31,13	0,12	-	0,12				
Gastos Gerais	25,08	0,10	-	0,10				
Merchandising	2,61	0,23	0,10	-			0,13	
Gastos com a exportação	-	-	-	-				
Frete	200,00	8,06	7,30	0,76				
Seguro do Frete	28,00	1,13	1,02	0,11				
Taxas portuárias	-	-	-	-				
Utilização Infraporto	-	-	-	-				
Utilização Inframar	-	-	-	-				
ADMINISTRATIVAS	184,39							
Mão-de-Obra	25,89	9,75	-	0,10	7,46	2,20		
Gastos Gerais	38,50	-	-					
ITR	0,12	-	-					
Contribuição Sindical	0,95	-	-					
DESPESAS FINANCEIRAS	61,00							
Despesas proporcionais ao preço de venda	87,00	-	-	1,15				
TRIBUTOS SOBRE A CADEIA		83,77	29,41	8,77	33,67	10,10	1,81	38,24
Participação % no Preço dos Produtos		3,62	1,27	0,38	1,45	0,44	0,08	1,65

V.4.2 – Competitividade no Mercado Interno

No mercado interno, a carga tributária vai diferir conforme o destino das vendas do produto. No caso em tela, as vendas internas ao estado produtor – o Estado do Paraná – são oneradas em 15,16%, um índice bem menor do que o estimado para o frango paranaense vendido no principal mercado consumidor, São Paulo, que carrega 21,7 % de impostos e contribuições. A diferença apontada reflete o maior peso do ICMS, que incide à alíquota de 12% nas vendas para São Paulo, de forma que esse imposto corresponde a 13,22% do preço do produto no mercado paulista.

Do ponto de vista do produtor, a vantagem tributária de direcionar a venda ao mercado interno ou a outros estados depende da forma como os créditos do ICMS são aproveitados. Como as vendas do óleo no Paraná são tributadas em 7% pelo ICMS e a matéria-prima adquirida em Mato Grosso carrega um crédito correspondente a 12% de ICMS, o direcionamento das

vendas para dentro do estado pode acarretar créditos acumulados, cuja origem pode sofrer resistência das autoridades fazendárias estaduais para seu aproveitamento.

Tabela 20. ICMS nas Vendas de Frango no Mercado Doméstico

Destino do Frango	Receita	alíquota	saldo ICMS
Frango exportado	2.401,00	isenção nas exportações	
Frango produzido no Paraná e consumido no mesmo estado.	2.387,00	7%	152,85
Frango produzido no Paraná e vendido em São Paulo.	2.387,00	12%	259,22

Para uma receita correspondente ao abate de mil aves (R\$2387,00) a indústria paranaense deve recolher, aproximadamente, R\$ 259,00 de ICMS, nas vendas para o estado de São Paulo . As contribuições sociais (PIS/COFINS) e a CPMF também têm importância na determinação da carga tributária do frango, tanto no produto destinado a São Paulo, quanto no consumido no Paraná - aproximadamente 6% do preço do produto, conforme demonstrado na tabela 21.

Tabela 21 -

Cadeia Agroindustrial do Frango, produção integrada no Paraná com destino a São Paulo	R\$/1000 aves	TRIBUTOS SOBRE A RENDA	TRIBUTOS SOBRE A RENDA		TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÔNIO	TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÔNIO		
			IMPOSTO DE RENDA	CSLL		ITR	CONTRIBUIÇÃO SINDICAL	IPTU
Receita Bruta	2.387,00	-						
Custos do Produto Vendido	1.740,49	-						
CUSTOS DA FÁBRICA DE RAÇÕES	1.138,10	-						
FRANGO CORTE / INTEGRAÇÃO	356,49	-						
Total Custos entrando no frigorífico	1.494,59	-						
FRIGORÍFICO	245,90	-						
Lucro Bruto	646,51	-						
RESUMO DESPESAS OPERACIONAIS	454,09	-						
DESPESAS COMERCIAIS	181,75	-						
Mão-de-Obra	14,74	-						
Fretes/Distribuição	108,19	-						
Comissões	31,13	-						
Gastos Gerais	25,08	-						
Merchandising	2,61	-						
ADMINISTRATIVAS	185,34	-						
Mão-de-Obra	25,89	-						
Gastos Gerais	38,50	-						
ITR	0,12	-			0,12	0,12		
Contribuição Sindical Rural	0,95	-			0,95		0,95	
Despesas Financeiras	61,00	-						
Despesas proporcionais ao preço de venda	87,00	-						
Resultado Operacional	192,42	-						
Imposto de Renda	48,11	48,11	48,11					
Contribuição Sobre o Lucro Líquido	17,32	17,32		17,32				
Resultado Líquido	163,56	-						
TRIBUTOS SOBRE A CADEIA		65,42	48,11	17,32	1,46	0,12	0,95	0,39
% dos tributos*		34,00	25,00	9,00	0,76	0,06	0,49	0,20

A CPMF incide em diversos itens do custo de produção, dado que as transações comerciais são efetuadas através de movimentação bancária. Mesmo no caso do frango (atividade integrada) esta contribuição representa

um valor significativo (0,32% do preço do produto), dado que na compra dos insumos (vacinas, medicamentos, milho, soja, etc, vai estar incidindo este tributo.

Quanto à tributação da renda, a soma do IR e da CSSL corresponde a uma transferência para o governo de 34% do resultado operacional do setor, quando esse resultado é apurado levando em conta a totalidade das vendas do produto paranaense no mercado paulista.

VI. Comentários Finais – Síntese dos Principais Resultados

Conforme pode ser visto nos resultados anteriormente apresentados, a carga tributária suportada pelos três produtos selecionados para este estudo é bastante elevada e pode comprometer a sustentação da competitividade dos produtos brasileiros em mercados caracterizados por protecionismo externo, competição agressiva e baixas margens de remuneração. Na comparação dos resultados obtidos ressaltam algumas observações a seguir apresentadas.:

- a) a integração da cadeia produtiva, adotada no caso do frango, concorre para reduzir a carga tributária incidente sobre esse produto e pode favorecer sua competitividade vis-à-vis os demais produtos que não apresentam uma produção inteiramente verticalizada;
- b) a reação dos produtores à multiplicidade de impostos exigidos reflete-se na composição dos custos e na incidência dos produtos. A predominância de pessoas físicas na atividade agropecuária é estimulada pela não exigência de impostos sobre o faturamento (PIS/COFINS), da CSSL e de possíveis vantagens na contribuição previdenciária, além da legislação trabalhista. Em contrapartida, o Imposto de Renda cobrado nesta etapa do processo produtivo apresenta-se elevado (carne e soja);
- c) a desoneração das exportações de produtos primários do ICMS trouxe uma vantagem importante para vendas no mercado externo, onerando a atividade industrial, quando ela se processa em outro estado da federação, como é o caso da soja, e comprometendo os esforços de aumentar o valor agregado das exportações nacionais;
- d) a guerra fiscal que se trava entre os estados para atrair as atividades de processamento da carne bovina pode trazer dificuldades para o objetivo de o Brasil multiplicar as exportações desse produto, em decorrência do desincentivo à modernização de frigoríficos localizados em regiões distantes dos centros da produção pecuária, embora mais bem situados do ponto de vista da logística de exportação.

O resultado das estimativas realizadas também sugerem que há três problemas importantes que requerem uma atenção mais imediata: a) a incidência de alíquotas diferenciadas no ICMS aplicado à circulação interestadual de mercadorias; b) a cumulatividade das contribuições sociais; e c) o peso das contribuições previdenciárias. Pela importância que apresentam para setores importantes para o atendimento dos objetivos do atual governo – expandir as exportações e ampliar o consumo interno de bens de alto alcance popular – esses problemas deveriam estar na agenda de prioridades por ocasião da retomada dos debates sobre a reforma do sistema tributário brasileiro.

Referências Bibliográficas

Tomich, Francisco; Magalhães, Luiz Carlos; Guedes, Eduardo. Desoneração do ICMS da Cesta Básica. IPEA, Texto Para Discussão nº 467, 1997.

Rezende, Fernando. O Peso dos Impostos no Custo da Alimentação: Análise do Problema e Propostas de Solução, Pró-Alimentos, São Paulo, 1991.

CAPITULO 3

I. EVALUACION DE LOS RESULTADOS EMPIRICOS

En las secciones previas se introdujeron y analizaron en primer lugar los tributos nacionales, provinciales y municipales que gravan a tres actividades económicas en Argentina y Brasil: la producción agroindustrial de soja, la industria frigorífica y la producción avícola (pollos). En función del análisis posterior, se describieron previamente los tributos que inciden directamente en las etapas del proceso productivo (impuestos sobre la mano de obra y sobre las transacciones en bienes y servicios), los que se aplican sobre el comercio y las transacciones internacionales y aquellos que no se aplican directamente sobre la producción y comercialización de los bienes finales, sino sobre la renta neta y la exteriorización de riqueza (impuestos sobre el ingreso de las empresas, sobre el patrimonio y sobre la propiedad mueble e inmueble). Para completar el listado de instrumentos fiscales, se mencionaron (en el caso de Argentina) los impuestos negativos y las posibilidades que la actual estructura impositiva brinda para disminuir la carga fiscal en los tres sectores mencionados (planes de competitividad, recupero de impuestos, créditos fiscales y reintegros impositivos).

Se recuerda que el objetivo central del Estudio Comparativo, orientado a la reexaminación de las políticas tributarias en el área común de la Integración, es determinar si los resultados que se obtengan brindan indicaciones sustentables y concluyentes de la existencia de asimetrías fiscales generadas por las actuales estructuras impositivas nacionales (incluyendo todos los niveles gubernamentales). A partir de allí, inferir además si los sistemas impositivos nacionales son en parte responsables por distorsionar al presente la asignación y localización de inversiones.

Con este fin, se desarrollaron, conceptual y numéricamente, las cadenas productivas de los tres sectores seleccionados, computándose la **carga tributaria efectiva** total separando aquella originada por los **impuestos que recaen sobre la producción propiamente dicha** de la resultante de la Imposición sobre los Ingresos y sobre la Propiedad. Los resultados comparados, según los productos finales indicados en la Tabla N°1, se resumieron en las Tablas N° I a VI, incluidas en el Apéndice Estadístico de este capítulo.

TABLA N° 1

<u>BIEN FINAL</u>	<u>ARGENTINA</u>	<u>BRASIL</u>
Grano de Soja:	Mercado interno y externo	Idem
Aceite de Soja:	Mercado interno	
Aceite y Harina de Soja:		Mercado Interno

Carne:		Mercado interno
Cortes enfriados:	Mercado interno	
Pollos:	Mercado interno y externo	Idem

No obstante las diferencias encontradas entre los dos países respecto de los índices globales de carga tributaria (los últimos datos disponibles muestran un coeficiente agregado de presión fiscal del orden del 36% para Brasil y del 22% para Argentina), los resultados presentados en las tablas del Anexo Estadístico indican que en los tres sectores considerados la **carga tributaria efectiva**, respecto de los **impuestos que recaen sobre el proceso productivo**, es substancialmente mayor en el caso argentino que en el brasileño. Sin embargo, este rasgo no se replica para todos los productos en el comportamiento de la carga tributaria efectiva derivada de los **impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo**²².

Las razones para estas diferencias necesitan ser todavía mejor exploradas; empero, algunas explicaciones pueden extraerse del análisis detallado de las cifras de la carga tributaria calculada para los productos objeto de esta comparación, tanto en lo que se refiere a ventas en el mercado interno como en el externo. Sin embargo, las causas de dicho diferencial difieren según el mercado que se considere.

Para una visualización del argumento precedente, se analizarán en primer lugar las tablas N° I, III, V y VI, correspondientes a **ventas en el mercado interno** de ambos países y, posteriormente, las tablas N° II, IV y VII, como ilustración de la carga tributaria en el caso de ventas en el **mercado externo**.

TABLA N° 2 – TODOS LOS SECTORES ECONOMICOS

CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA, SEGUN TIPO DE IMPOSICION (para ventas en el Mercado Interno)

<u>ARGENTINA</u>	<u>BRASIL</u>
<u>% s/Ingreso Total</u>	<u>%s/Ingreso Total</u>

Impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo:

<u>Tabla N° I: Grano de Soja:</u> (con IVA argentino incluido)	0,1535	0,1505
---	--------	--------

²² Es interesante notar que el comportamiento diferenciado de las dos categorías de impuestos es coherente con el mayor peso de los impuestos internos sobre el consumo en los Ingresos Tributarios Argentinos, en relación a sus equivalentes brasileños, mientras que lo contrario se verifica en el caso del impuesto sobre la renta.

(con IVA argentino excluido)	0,0681	
<u>Tabla N° III: Soja Industrializada:</u>		
(con IVA argentino incluido)	0,2273	0,1717
(con IVA argentino excluido)	0,0605	
<u>Tabla N° V: Carne Vacuna:</u>		
(con IVA argentino incluido)	0,2130	0,1394
(con IVA argentino excluido)	0,1280	
<u>Tabla N° VI: Pollos:</u>		
(con IVA argentino incluido)	0,2336	0,1285
(con IVA argentino excluido)	0,0641	

Impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo:

<u>Tabla N° I: Grano de Soja:</u>		
(con INBP ¹ argentino incluido)	0,1102	0,0579
(con INBP ¹ argentino excluido)	0,0569	
<u>Tabla N° III: Soja Industrializada:</u>		
(con INBP ¹ argentino incluido)	0,0350	0,0463
(con INBP ¹ argentino excluido)	0,0210	
<u>Tabla N° V: Carne Vacuna:</u>		
(con INBP ¹ argentino incluido)	0,0930	0,0635
(con INBP ¹ argentino excluido)	0,0690	
<u>Tabla N° VI: Pollos:</u>	0,0184	0,0281

(1) Impuesto Nacional sobre Bienes Personales.

Como muestra el cuadro precedente, la principal fuente de **asimetría fiscal** entre los dos países, en el caso de tributos que recaen sobre el proceso productivo, es la diferencia entre las variantes principales de imposición sobre el valor agregado utilizadas. En Argentina, el Impuesto al Valor Agregado (de carácter nacional) está totalmente generalizado, no tiene prácticamente sectores o bienes exentos y su alícuota general es del 21% (10,5% en el caso de las ventas de ganado o de carne), por lo que incide fuertemente en la carga tributaria de las tres actividades económicas analizadas. En Brasil, si bien la imposición sobre el valor agregado existe en dos niveles: Impuesto Nacional sobre Productos Industrializados (IPI) y el estadual Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios (ICMS), el primero no se aplica sobre los productos aquí considerados y el segundo, además de no aplicarse a la mayoría de los servicios, es objeto de innumerables medidas que reducen su incidencia efectiva (alícuotas y base de cálculo reducidas) lo que explica en parte porque que su incidencia impositiva es mucho menor que en el caso argentino.

Además, la incidencia del ICMS en Brasil varía de conformidad con el origen y destino de la materia prima y del producto final. Así, si la actividad industrial se procesa en el mismo estado en que se origina la producción primaria, la carga impositiva sobre el producto será menor de la que resultará si el procesamiento tuviera lugar en otro estado de la Federación.

Una excepción al patrón hasta ahora descrito se da en la producción agrícola de semilla de soja, en la que el Cuadro N° 2 sorprendentemente

muestra valores casi similares en las cargas tributarias argentina y brasileñas respectivamente; esto se debe que el ICMS sobre las ventas de soja producida en el estado de Mato Grosso, para su posterior procesamiento en el estado de Paraná, tiene una alícuota del 12% que se aplica sobre la casi totalidad del valor de la producción en razón de la exención o reducción de la base de cálculo del ICMS sobre insumos agrícolas.

Es interesante notar, en este sentido, que cuando se excluye el **Impuesto al Valor Agregado** argentino del cómputo de la carga impositiva, esta asume valores muy similares para Argentina y Brasil, salvo para dos productos: Soja Industrializada y Pollos, en los que la carga tributaria final (sin IVA) es definitivamente más baja en el caso argentino. La afirmación que inicia este párrafo se explica por el hecho de que no obstante el peso de los tributos acumulativos en la estructura tributaria brasileña, éstos no inciden en las actividades agrícolas ejecutadas por personas físicas (sujetos predominantes en la etapa de producción rural). En la agroindustria, aún con la verticalización en la producción, que permite reducir la carga tributaria de esta categoría de impuestos, el peso es significativo.

El aspecto clave para sostener la mayor carga tributaria brasileña en soja industrializada y pollo parece ser en este caso la alta incidencia del COFINS (por ejemplo 5,67% Tabla N° III), que no se verifica en los otros productos analizados.

Finalmente no es desdeñable el 1,5% al 2% (con respecto a Brasil) que el **Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos**, de aplicación en cascada y con efecto piramidación, agrega a la carga tributaria efectiva total en Argentina. Sin embargo, aún cuando este tributo no genere una asimetría fiscal para el caso de ventas en el mercado interno argentino, ya que los importadores también son contribuyentes del mismo, ello no se verifica en Brasil donde la **COFINS** no grava las importaciones.

Con respecto a tributos que no recaen directamente sobre el proceso productivo (básicamente **impuestos sobre la renta y el patrimonio**) la Tabla N° 2 aporta resultados interesantes: En Argentina, el **Impuesto sobre los Bienes Personales** afecta particularmente a los productores agropecuarios para los que el capital fijo (campo y maquinarias) compone la parte mayoritaria de sus activos mientras, en Brasil, los agricultores son más tributados por el **Impuesto a la Renta**, Eso da origen a otra importante **asimetría impositiva** que se refleja claramente en la estimación de la carga tributaria efectiva incidente en la actividad primaria. A título ilustrativo, las cargas tributarias efectivas argentinas y brasileñas para la semilla de soja y la carne vacuna se acercan notoriamente cuando el impuesto argentino sobre los bienes personales se excluye del cálculo; sin embargo, ello no se verifica con respecto a soja industrializada y pollos, cuyos coeficientes de presión fiscal son más altos en Brasil como reflejo de la tributación sobre el ingreso.

Una posible explicación para tal resultado estaría en la diferencia de opciones de política impositiva adoptadas por Argentina y Brasil con respecto a la tributación de la actividad rural (ya mencionada en el caso del Impuesto al

Valor Agregado). Una elevada tributación del patrimonio rural en Argentina no tiene paralelo en Brasil, en donde el predominio de unidades explotadas por personas físicas explica la alta incidencia del Impuesto sobre los Ingresos. En la agroindustria, las diferencias a favor de Argentina se originan en la mayor tributación sobre la renta aplicada en Brasil, en donde la suma de las alícuotas nominales del IRPJ y CSSL es del orden del 40%.

TABLA N° 3 – GRANO Y ACEITE DE SOJA Y POLLOS

CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA, SEGUN TIPO DE IMPOSICION
(para ventas en el Mercado Externo)

	<u>ARGENTINA</u> % s/Ingreso Total	<u>BRASIL</u> % s/Ingreso Total
Impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo:		
<u>Tabla N° II: Grano de Soja:</u>		
(con DE ¹ e IIBB ² incluidos)	0,2569	0,0537
(con DE ¹ excluidos)	0,0808	
(con DE ¹ e IIBB ² excluidos)	0,0622	
<u>Tabla N° IV: Aceite de Soja:</u>		
(con DE ¹ e IIBB ² incluidos)	0,2032	0,0736
(con DE ¹ excluidos)	0,0484	
(con DE ¹ e IIBB ² excluidos)	0,0318	
<u>Tabla N° VII: Pollos:</u>		
(con DE ¹ e IIBB ² incluidos)	0,1171	0,0346
(con DE ¹ excluidos)	0,0660	
(con DE ¹ e IIBB ² excluidos)	0,0432	

Impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo:

<u>Tabla N° II: Grano de Soja:</u>		
(con INBP ³ argentino incluido)	0,0845	0,0586
(con INBP ³ argentino excluido)	0,0398	
<u>Tabla N° IV: Aceite de Soja:</u>		
(con INBP ³ argentino incluido)	0,0250	0,1409
(con INBP ³ argentino excluido)	0,0129	
<u>Tabla N° VII: Pollos:</u>		
(con INBP ³ argentino incluido)	0,0146	0,0278
(con INBP ³ argentino excluido)	0,0126	

- (1) Derechos de Exportación.
- (2) Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos.
- (3) Impuesto Nacional sobre los Bienes Personales.

En las ventas de grano y aceite de soja y de pollo en el mercado externo, las diferencias apuntadas anteriormente se reiteran, aunque por diferentes motivos, conforme se muestra en la tabla N° 3. En estos casos se confirma la mayor carga tributaria efectiva que los productos analizados sufren en Argentina, en el caso de **impuestos que recaen sobre el proceso productivo**, aun cuando las fuentes de tal asimetría impositiva son en este caso completamente diferentes a las citadas para el caso de ventas en el mercado interno.

En primer lugar, dado que ni en Argentina ni en Brasil la Imposición sobre el Valor Agregado grava directamente²³ a las exportaciones, la diferencia entre las cargas tributarias efectivas nacionales se explica acá casi exclusivamente por los **derechos de exportación** ad-valorem y generalizados que el primer país reinstuyó desde el año 2002, como una forma de encauzar sus finanzas públicas afectadas por la recesión, la devaluación y el default de su deuda y cuyas alícuotas son respectivamente del 23,50%, 20% respectivamente para granos y aceite de soja y del 5% para carne vacuna y pollos. En segundo lugar, y a diferencia de lo que acontece con el Impuesto al Valor Agregado, si bien las exportaciones no están alcanzadas en Argentina por el **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, ni tampoco por la **Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS)** en el Brasil, los montos tributados por este concepto (previo a la exportación) no son recuperables por los productores o exportadores argentinos y brasileños.

La Tabla N° 3 muestra finalmente que, aun excluyendo los derechos de exportación y el impuesto sobre los ingresos brutos de la carga tributaria, existe todavía una pequeña desventaja fiscal para las exportaciones argentinas de semillas de soja y de pollos; por el contrario, los exportadores argentinos de aceite de soja mantendrían una ligera ventaja impositiva (de eliminarse estos dos impuestos distorsivos) exclusivamente por efecto de los reintegros impositivos.

Con referencia a los **impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo**, las argumentaciones precedentes (ventas en el mercado interno) son igualmente válidas para **ventas de granos de soja en el mercado externo**, lo que es corroborado por el valor que la carga tributaria efectiva alcanza en Argentina según se incluya o excluya el Impuesto sobre los Bienes Personales. Sin embargo, la situación se presenta diferente en el caso de **exportación de aceite de soja y de pollos**, donde las cifras muestran una mayor carga tributaria efectiva en Brasil, básicamente en razón de la incidencia de los Impuestos a la Renta. En estos últimos dos casos, la inclusión o exclusión del Impuesto sobre los Bienes Personales en la Producción Avícola y de Aceite de Soja en Argentina no alterarían la desventaja impositiva para Brasil.

²³ Debe notarse sin embargo que en el Brasil, aunque el ICMS no incide sobre las exportaciones, las dificultades encontradas para que los exportadores recuperen integralmente los tributos pagados en las etapas anteriores, principalmente cuando ellas tienen lugar en otras unidades de la federación, hace que las exportaciones sufran por esta situación una carga no despreciable.

Otro aspecto que no indican las tablas N° I a VII del Anexo, pero que si se ha calculado y explicitado en los cómputos de los quantum impositivos totales en las cadenas de producción, es el impacto del **gasto tributario** originado en cualquier nivel gubernamental y que bajo la forma de regímenes impositivos promocionales, exenciones impositivas o créditos o recupero de impuestos disminuyan en alguna medida la carga tributaria total de los productos finales en los tres sectores analizados.

En Argentina, los desequilibrios fiscales del Sector Público y la percepción de que los sistemas impositivos de promoción industrial no cumplieron con el objetivo previsto (particularmente los que beneficiaban a provincias del Oeste) han en cierta manera controlado el gasto tributario nacional; por otro lado, la aún más difícil situación presupuestaria de los gobiernos provinciales y municipales y su fuerte dependencia de transferencias interjurisdiccionales tornaron prácticamente hipotética cualquier política de atracción de inversiones sobre la base de un sacrificio de los magros recursos fiscales subnacionales.

En línea con lo mencionado, los beneficios impositivos argentinos (incorporados en los cómputos de la carga tributaria mostrada en los cuadros) reducen la incidencia impositiva nominal solo entre el 1% y el 3% y se limitan a los siguientes, en orden de importancia: facultad de computar como **crédito fiscal**, sobre el **Impuesto al Valor Agregado** o a **las Ganancias**, el total del **Impuesto sobre los Combustibles** abonado tanto en la etapa agrícola como industrial; aplicar como pago a cuenta del **Impuesto a las Ganancias** el **Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta** y, en el caso de actividades beneficiadas con **Planes de Competitividad** (beneficio recientemente derogado por el Congreso Nacional) exención del **Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y del Impuesto sobre Intereses Pagados y Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial**; finalmente, posibilidad de computar como crédito fiscal sobre el **Impuesto al Valor Agregado** de un porcentaje de las **Contribuciones Patronales de Seguridad Social** abonadas por las empresas productoras.

Igual que en el caso argentino, los valores de la carga tributaria en Brasil se presentan netos de los beneficios impositivos disponibles, aunque reflejan fuertemente los efectos de la llamada guerra fiscal los que –en el caso de los productos analizados- son más importantes en el caso de la carne²⁴. La inclusión en la canasta básica de alimentos (con una alícuota del 7% en el ICMS aplicado a ventas intraestadales), la exención impositiva sobre insumos agropecuarios y la no aplicación del impuesto federal sobre productos industrializados (IPI) también explican la reducción en la carga impositiva de los productos analizados.

En resumen, el análisis de la **incidencia impositiva** en las cadenas productivas de **soja, carne y pollos** muestra algunos casos muy notorios de **asimetría fiscal** entre Argentina y Brasil, a saber:

²⁴ En el caso del ICMS, se trabajó con alícuotas efectivas y no con las nominales.

- Las distintas variantes utilizadas de Imposición sobre el Valor Agregado.
- La Imposición subnacional argentina (Imposición sobre los Ingresos Brutos provincial y municipal) y las Contribuciones Sociales en Brasil (COFINS), ambas aplicadas en cascada y causantes de efecto piramidación.
- Las distintas alícuotas del ICMS aplicadas a las ventas interestaduais brasileñas, así como la no recuperación integral de créditos de ICMS por ventas en el mercado externo.
- La Imposición nacional argentina sobre los Bienes Personales.
- La tributación de la renta agrícola en Brasil.
- Los Derechos de Exportación aplicados en Argentina sobre las ventas al exterior.

Sin embargo, las distorsiones que estas asimetrías causan no son de la misma magnitud: a) para ventas en los **mercados internos** de ambos países, las diferencias en el Impuesto al Valor Agregado se eliminan ya que por ser impuestos pagados en destino las importaciones son alcanzadas por el respectivo (o respectivos) régimen nacional; b) una situación distinta ocurrirá con los tributos de tipo acumulativo: En Argentina, las importaciones están alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, lo que no ocurre con las Contribuciones Sociales brasileñas; c) mientras que el Impuesto sobre los Bienes Personales argentino genera una importante distorsión fiscal, por ejemplo, frente a importaciones que no tengan incluido un componente impositivo similar, el Impuesto sobre la Renta en Brasil (por su alta incidencia particularmente en la etapa agrícola) es causa una fuerte asimetría respecto de Argentina.

Dado que los Impuestos sobre el Valor Agregado se pagan en ambos países en destino, las asimetrías fiscales que enfrenta Argentina —en sus **operaciones de exportación**— se resumen en las tres siguientes: a) La incidencia de la tributación subnacional sobre los Ingresos Brutos en sus ventas al mercado externo y por la cual los productores argentinos no acceden a ningún recupero; b) la aplicación generalizada de derechos de exportación; c) la ya mencionada incidencia del Impuesto sobre los Bienes Personales en el componente exportado.

Hay que destacar, en referencia a las asimetrías enfrentadas por los productores brasileños, la acumulación de créditos del ICMS, originada en las dificultades para recuperar integralmente el pago en otras unidades de la federación²⁵ (aspecto muy importante en el caso de productos objeto de este Estudio) y la incidencia de las contribuciones sociales (COFINS) en etapas previas a la exportación, no posibles de recuperación, como también el Impuesto Municipal sobre la prestación de servicios. La no aplicación del COFINS a las importaciones constituye también una importante asimetría que afecta el comercio entre los dos países.

Finalmente, y como se mencionara precedentemente, las diferencias encontradas con respecto a impuestos que no inciden directamente sobre la

²⁵ Consecuencia del carácter y administración estadual de este importante impuesto.

producción (por ejemplo el Impuesto sobre los Bienes Personales en Argentina o el Impuesto sobre la Renta en ambos países) serán fuente de distorsión fiscal -si hubieran importaciones que no tuvieran incorporado este componente impositivo- en el caso de que se acepte la hipótesis de que estos impuestos se trasladan total o parcialmente a los precios de los productos analizados.

II. OBSERVACIONES FINALES

Los resultados del análisis comparativo de las cargas tributarias que recaen sobre tres importantes productos del agronegocio argentino y brasileño revelan la importancia de este tipo de estudios para la comprensión de los aspectos tributarios involucrados en los procesos de integración económico-regional.

Como se observara precedentemente, las asimetrías que se verifican en el nivel macroeconómico no se reproducen de la misma forma, y con la misma intensidad, en el plano microeconómico debido a las diferencias en la naturaleza de los impuestos que inciden sobre cada producto, a las opciones de política tributaria y a las reglas aplicadas para la recaudación de los tributos vigentes.

En consecuencia, la evidencia de que Brasil presenta una carga tributaria global muy superior a la de Argentina no lleva necesariamente a concluir que todos los sectores productivos brasileños estarían en desventaja en la hipótesis de una eliminación total de los gravámenes tarifarios en el ámbito del MERCOSUR.

De hecho, en el caso de los tres productos analizados, las diferencias respecto de la naturaleza de los impuestos responden en su mayor parte a la diversidad de situaciones encontradas. Mientras que el Impuesto al Valor Agregado argentino tiene un alcance generalizado, el ICMS brasileño es objeto de varios arreglos que reducen su incidencia sobre los productos del agronegocio. Sirva como ejemplo de ello la exención de los insumos agrícolas y la aplicación de alícuotas reducidas a los productos de la canasta básica de alimentos (caso de los bienes aquí considerados).

Asimismo, la no incidencia en Brasil de las contribuciones de tipo acumulativo (COFINS) sobre las actividades desempeñadas por personas físicas (figura predominante en la Agricultura) también contribuye a las disparidades señaladas con respecto a la producción primaria, habida cuenta de que la misma situación no se verifica respecto del Impuesto Provincial sobre los Ingresos Brutos en Argentina.

En buena parte, la mayor dependencia que los ingresos fiscales tienen en Argentina, respecto de las actividades primarias, sirve también para explicar los mayores niveles de tributación de productos agrícolas en ese país, lo que se ve reforzado por la opción, implícita en los resultados previamente analizados, de gravar a la producción primaria y de incentivar la exportación del producto industrializado (el aceite de soja en lugar de la semilla). En un sentido opuesto, las peculiaridades del régimen tributario brasileño terminan por

imponer una carga más elevada a la exportación de productos que agregan valor a la producción agrícola.

Las diferencias observadas en el campo de la Imposición sobre Renta y sobre la Propiedad indican también posiciones diversas en materia de política tributaria en ambos países. Mientras que en Argentina la tributación de la propiedad tiene un peso significativo en el cómputo de la carga tributaria de los productos objetos de este trabajo (fundamentalmente explicado por la aplicación del Impuesto sobre los Bienes Personales), este ítem es prácticamente irrelevante en el caso brasileño, donde el Impuesto sobre los Ingresos si es más importante. Sin embargo, aunque estos tributos no inciden directamente sobre el proceso productivo, ellos reducen la rentabilidad de la producción y la capacidad de inversión pudiendo afectar –en el mediano plazo– la capacidad de los productores de realizar las inversiones necesarias para mantener la competitividad.

En tanto y en cuanto las diferencias en la coyuntura macroeconómica y las innumerables excepciones a la tarifa externa común encubrían las implicancias de las asimetrías tributarias para el proyecto de consolidación del MERCOSUR, el problema tributario no era percibido como una cuestión que debería merecer mayor atención. Pero a medida que la situación macroeconómica avanzó en el rumbo de la normalización y que el proyecto de consolidación del MERCOSUR cobra nuevo aliento en la agenda de ambos países, se torna más evidente la necesidad de dedicar un mucho más espacio al examen detallado de las asimetrías tributarias. En esa línea de pensamiento, este trabajo descubre la punta del iceberg y refuerza la preocupación y convencimiento de que se deben profundizar esta línea de estudios.

ANEXO ESTADISTICO

Dado que las unidades de medida utilizada en los respectivos sectores en cada país no fueron los similares: en Argentina, tm de semilla de soja, tm aceite de soja, kg de carne vacuna y kg. de pollo; en Brasil: tm de semilla de soja, rendimiento en aceite y harina de una tonelada de soja, cabeza de ganado vacuno y pollo faenado, la incidencia tributaria (carga tributaria efectiva) se midió en cada caso respecto de los Ingresos Totales generados por la unidad de medida respectivamente utilizada.

TABLA N° I - PRODUCCION PRIMARIA DE SOJA¹

CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA, SEGUN TIPO DE IMPOSICION (para ventas en el Mercado Interno)

	ARGENTINA		BRASIL	
	u\$s por Ton.	% s/Ing.Total	u\$s por Ton.	% s/Ing.Total
<u>Impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:</u>				
Imposición sobre la Mano de Obra	0,7515	0,00363		
Imposición Venta de B. y Servicios			6,579 ²	0,0596
• Combust. y Energía	5,2548	0,02536		
• Ingresos Brutos Prov.	4,1920	0,02023		
Imposición sobre el Valor Agregado			9,762 ³	0,0884
• IVA	17,6884	0,08537		
Imposición sobre Transac. Financieras	1,4908	0,00719	0,276 ⁴	0,0025
Imposición sobre Com. y Tr. Internac.	1,7800	0,00859	-----	
Tasas y Contribuciones Provinc. y Municipales	0,5997	0,00289	-----	-----
Otros	<u>0,0435⁵</u>	<u>0,00021</u>	-----	-----
Subtotal	31,8007	0,15347	16,617	0,1505
<u>Impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:</u>				
Imposición sobre Bienes Personales e Inmuebles			0,321 ⁶	0,0029
• Nacional	11,0437	0,05330		
• Provincial	2,1594	0,01042		
Imposición sobre la Renta	<u>9,6318</u>	<u>0,04648</u>	<u>6,110⁷</u>	<u>0,0550</u>

Subtotal	22,8349	0,11020	6,431	0,0579
Total	54,6356	0,26367	12,320	0,1109

- (1) La carga tributaria se computa en Argentina por Tm. **de Semilla de Soja**; se considera además que la producción primaria tiene lugar en la provincia de Santa Fe. En Brasil, la carga tributaria corresponde a una Tm de **Semilla de Soja** producida en el estado de Mato Grosso.
- (2) Incluye COFINS, Contribução Previdenciária Rural e ISS.
- (3) Incluye PIS e ICMS.
- (4) Incluye CPMF.
- (5) Incluye Impuesto Provincial de Sellos e Impuesto sobre los Intereses.
- (6) Incluye ITR, Contribução Sindical.
- (7) Incluye IR.

TABLA Nº II - PRODUCCION PRIMARIA DE SOJA¹

CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA, SEGUN TIPO DE IMPOSICION
(para ventas en el Mercado Externo)

	ARGENTINA		BRASIL	
	u\$ por Ton.	% s/Ing.Total	u\$ por Ton.	% s/Ing.Total
<u>Impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:</u>				
Imposición sobre la Mano de Obra	0,7515	0,00304	-----	
Imposición Venta de B. y Servicios			6,230 ²	0,0392
• Combust. y Energía	5,5598	0,02248		
• Ingresos Brutos Prov.	4,5972	0,01859		
Imposición sobre el Valor Agregado			0,660 ³	0,0041
• IVA	-----			
Imposición sobre Transac. Financieras	1,6782	0,00678	0,410 ⁴	0,0026
Imposición sobre Com. y Tr. Internac.			-----	
• Der. Importación	6,6887	0,02704		
• Der. Exportación	43,5653	0,17612		
Tasas y Contribuciones Provinc. y Municipales	0,6616	0,00267	1,190 ⁵	0,0078
Otros	<u>0,0435⁶</u>	<u>0,00018</u>	<u>-----</u>	<u>-----</u>
Subtotal	63,5458	0,25690	8,490	0,0537

Impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:

Imposición sobre Bienes Personales e Inmuebles			0,320 ⁷	0,0020
• Nacional	11,0437	0,04465		
• Provincial	2,1594	0,00873		
Imposición sobre la Renta	<u>7,6882</u>	<u>0,03108</u>	<u>9,020⁸</u>	<u>0,0566</u>
Subtotal	20,8913	0,08446	9,340	0,0586
Total	84,4371	0,34136	17,830	0,1123

- (1) La carga tributaria se computa en Argentina por Tm. **de Semilla de Soja**; se considera además que la producción primaria tiene lugar en la provincia de Santa Fe y se exporta por los puertos de Rosario o Buenos Aires. En Brasil, la carga tributaria corresponde a una Tm de **Semilla de Soja**; en este caso, la producción primaria se realiza en el estado de Mato Grosso y se exporta por el puerto de Paranaguá (P).
- (2) Incluye COFINS, Contribução Previdenciária Rural e ISS.
- (3) Incluye PIS.
- (4) Incluye CPMF.
- (5) Incluye Taxas Estaduais.
- (6) Incluye Impuesto Provincial de Sellos e Impuesto sobre los Intereses.
- (6) Incluye ITR, Contribução Sindical.
- (7) Incluye IR y CSLL.

TABLA Nº III - PRODUCCION PRIMARIA E INDUSTRIAL DE SOJA¹

CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA, SEGUN TIPO DE IMPOSICION
(para ventas en el Mercado Interno)

ARGENTINA		BRASIL	
u\$s por Ton.	% s/Ing.Total	u\$s por Ton.	% s/Ing.Total

Impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:

Imposición sobre la Mano de Obra	2,5877	0,00542	1,503 ²	0,0064
Imposición Venta de B. y Servicios			13,720 ³	0,0584
• Combust. y Energía	4,6999	0,00984		
• Ingresos Brutos Prov.	7,1948	0,01506		
Imposición sobre el Valor Agregado			22,783 ⁴	0,0969
• IVA	79,7390	0,16688		
Imposición sobre Transac. Financieras	3,1179	0,00652	1,270 ⁵	0,0054
Imposición sobre				

Com. y Tr. Internac.8,1416	0,01703	-----		
Tasas y Contribuciones				
Provinc. y Municipales	1,8047	0,00378	1,073 ⁶	0,0046
Otros	<u>1,3377⁷</u>	<u>0,00280</u>	<u>-----</u>	<u>-----</u>
Subtotal	108,6233	0,22733	40,349	0,1717
x				
<u>Impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:</u>				
Imposición sobre Bienes Personales e Inmuebles			0,421 ⁸	0,0018
• Nacional	6,7063	0,01403		
• Provincial	0,2093	0,00044		
Imposición sobre la Renta	<u>9,8174</u>	<u>0,02054</u>	<u>10,445⁹</u>	<u>0,0445</u>
Subtotal	16,7330	0,03501	10,866	0,0463
Total	125,3563	0,26234	39,077	0,1665

- (1) La carga tributaria se computa en Argentina por Tm de **Aceite Refinado y Envasado de Soja**, la que requiere en promedio 5,56 Tm de Semilla de Soja; se consideró además que la producción primaria y la industrialización tienen lugar en la provincia de Santa Fe. En Brasil, la carga tributaria corresponde a una Tm de Semilla de Soja Industrializada, cuyos productos finales son respectivamente **Aceite Refinado y Harina de Soja**; en este caso, la producción primaria se realiza en el estado de Mato Grosso y la industrialización en el estado de Paraná y el consumo en Sao Paulo.
- (2) Incluye INSS y FGTS.
- (3) Incluye COFINS, Contribução Previdenciária Rural e ISS.
- (4) Incluye PIS y ICMS.
- (5) Incluye CPMF y IOF.
- (6) Incluye Taxas Estaduais.
- (7) Incluye Impuesto Provincial de Sellos, Impuestos Internos e Impuesto sobre los Intereses (Endeudamiento).
- (8) Incluye ITR, Contribução Sindical e IPTU.
- (9) Incluye IR y CSLL.

TABLA N° IV - PRODUCCION PRIMARIA E INDUSTRIAL DE SOJA¹

CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA, SEGUN TIPO DE IMPOSICION
(para ventas en el Mercado Externo)

ARGENTINA		BRASIL	
u\$	% s/Ing.Total	u\$	% s/Ing.Total

Impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:

Imposición sobre la Mano de Obra	2,5877	0,00466	0,180 ²	0,0060
Imposición Venta de Bienes y Servicios			0,694 ³	0,0229
• Combust. y Energía	9,3623	0,01686		
• Ingresos Brutos Prov.	9,1762	0,01653		
Imposición sobre el Valor Agregado			0,085 ⁴	0,0028
• IVA	-----			
Imposición sobre Transac. Financieras	3,9259	0,00707	1,137 ⁵	0,0376
Imposición sobre Com. y Tr. Internac.				
• Der. Importación	19,8672	0,03579		
• Der. Exportación	85,96960,15485			
Tasas y Contribuciones Provinc. y Municipales	2,0894	0,00376	0,129 ⁶	0,0043
Otros	1,3377 ⁷	0,00241		
Reintegros Impositivos	-21,4924	-0,03871	-----	-----
Subtotal	112,8236	0,20322	2,225	0,0736

Impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:

Imposición sobre Bienes Personales e Inmuebles			0,118 ⁸	0,0039
• Nacional	6,7064	0,01208		
• Provincial	0,2093	0,00038		
Imposición sobre la Renta	<u>6,9347</u>	<u>0,01249</u>	<u>4,142⁹</u>	<u>0,1370</u>
Subtotal	13,8504	0,02495	4,260	0,1409
Total	126,6740	0,22817	6,485	0,2145

(1) La carga tributaria se computa en Argentina para una Tm de **Aceite Refinado y Envasado de Soja**, la que requiere en promedio 5,56 Tm de Semilla de Soja; se considera además que la producción primaria y la industrialización tienen lugar en la provincia de Santa Fé. En Brasil, la carga tributaria corresponde a una Tm de Semilla de Soja Industrializada, cuyos productos finales son respectivamente **Aceite Refinado y Harina de Soja**; en este caso, la producción primaria se realiza en el estado de Mato Grosso y la industrialización en Ponta Grossa (Paraná) y se tomó para el cálculo de la carga tributaria el 12% del ingreso total y de los impuestos abonados.

(2) Incluye INSS y FGTS.

(3) Incluye COFINS, Contribuição Previdenciária Rural e ISS.

- (4) Incluye PIS.
 (5) Incluye CPMF y IOF.
 (6) Incluye Taxas Estaduais.
 (7) Incluye Impuesto Provincial de Sellos, Impuestos Internos e Impuesto sobre los Intereses (Endeudamiento).
 (8) Incluye ITR, Contribucao Sindical e IPTU.
 (9) Incluye IR y CSLL.

TABLA N° V - PRODUCCION PRIMARIA E INDUSTRIAL DE CARNE
VACUNA¹

CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA, SEGUN TIPO DE IMPOSICION
 (para ventas en el Mercado Interno)

	ARGENTINA		BRASIL	
	u\$s por kg.	% s/Ing.Total	u\$s por kg.	% s/Ing.Total
<u>Impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:</u>				
Imposición sobre la Mano de Obra	0,0940	0,063	0,015 ²	0,0144
Imposición Venta de B. y Servicios			0,067 ³	0,0645
• Combust. y Energía	0,0211	0,014		
• Ingresos Brutos Prov.	0,0252	0,017		
Imposición sobre el Valor Agregado			0,039 ⁴	0,0375
• IVA	0,1262	0,085		
Imposición sobre Transac. Financieras	0,0165	0,011	0,007	0,0067
Imposición sobre Com. y Trans. Internac.	0,0015	0,001	-----	
Tasas y Contribuciones Provinc. y Municipales	0,0280	0,019	0,017 ⁵	0,0163
Otros	<u>0,0038⁶</u>	<u>0,003</u>	<u>-----</u>	<u>-----</u>
Subtotal	0,3163	0,213	0,145	0,1394
<u>Impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:</u>				
Imposición sobre Bienes Personales e Inmuebles			0,002 ⁷	0,0019
• Nacional	0,0355	0,024		
• Provincial	0,0212	0,014		
Imposición sobre la Renta	<u>0,0814</u>	<u>0,055</u>	<u>0,064⁸</u>	<u>0,0615</u>

Subtotal	0,1381	0,093	0,066	0,0635
Total	0,4544	0,306	0.211	0,2029

- (1) La carga tributaria se computa en Argentina por Kg. de **carne vacuna**, para ganado proveniente, faenado y consumido en la provincia de Córdoba. En Brasil, la carga tributaria se computa por kg. de carne, para ganado vacuno proveniente y faenado en el estado de Mato Grosso do Sul, con consumo final en el estado de Sao Paulo.
- (2) Incluye INSS y FGTS.
- (3) Incluye COFINS, Contribuição Previdenciária Rural e ISS.
- (4) Incluye PIS y ICMS.
- (5) Incluye Taxas Estaduais.
- (6) Incluye ITR, Contribuição Sindical e IPTU.
- (7) Incluye Impuesto Provincial de Sellos, Impuestos Internos e Impuesto sobre los Intereses (Endeudamiento).
- (8) Incluye IR y CSLL.

TABLA Nº VI - PRODUCCION INDUSTRIAL AVICOLA¹

CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA, SEGUN TIPO DE IMPOSICION
(para ventas en el Mercado Interno)

	ARGENTINA		BRASIL	
	u\$s por Kg.	% s/Ing.Total	u\$s por Kg.	% s/Ing.Total
<u>Impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:</u>				
Imposición sobre la Mano de Obra	0,0148	0,0198	0,0151 ²	0,0183
Imposición Venta de B. y Servicios			0,0330 ³	0,0401
• Combust. y Energía	0,0066	0,0088		
• Ingresos Brutos Prov.	0,0144	0,0192		
Imposición sobre el Valor Agregado			0,0552 ⁴	0,0671
• IVA	0,1269	0,1695		
Imposición sobre Transac. Financieras	0,0072	0,0096	0,0025 ⁵	0,0030
Imposición sobre Com. y Trans. Internac.	0,0003	0,0004		
Tasas y Contribuciones Provinc. y Municipales	<u>0,0047</u>	<u>0,0063</u>	-----	-----
Subtotal	0,1749	0,2336	0,1058	0,1285

Impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:

Imposición sobre Bienes Personales e Inmuebles			0,0005 ⁶	0,0006
• Nacional				
• Provincial	0,0016	0,0021		
Imposición sobre la Renta	<u>0,0122</u>	<u>0,0163</u>	<u>0,0226⁷</u>	<u>0,0275</u>
Subtotal	0,0138	0,0184	0,0231	0,0281
Total	0,1887	0,2520	0,1289	0,1566

(1) La carga tributaria se computa en Argentina por Kg. de **Pollo**; se considera además que la producción y el faenamiento tienen lugar en la provincia de Entre Ríos y el consumo en el resto del país. En Brasil, la carga tributaria corresponde a un Kg. de **Pollo** producido y faenado en el estado de Paraná, para consumo en el estado de Sao Paulo.

(2) Incluye INSS y FGTS.

(3) Incluye COFINS e ISS.

(4) Incluye PIS y ICMS.

(5) Incluye CPMF y IOF.

(6) Incluye ITR, Contribução Sindical e IPTU.

(7) Incluye IR y CSLL.

TABLA N° VII - PRODUCCION INDUSTRIAL AVICOLA¹

CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA, SEGUN TIPO DE IMPOSICION (para ventas en el Mercado Externo)

ARGENTINA		BRASIL	
u\$s por Kg.	% s/Ing.total	u\$s por Kg.	% s/Ing.Total

Impuestos que recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:

Imposición sobre la Mano de Obra	0,0148	0,0186	0,0150 ²	0,0181
Imposición Venta de B. y Servicios			0,0107 ³	0,0129
• Combust. y Energía	0,0219	0,0276		
• Ingresos Brutos Prov.	0,0181	0,0228		
Imposición sobre el Valor Agregado IVA	-----			
Imposición sobre Transac. Financieras	0,0009	0,0010	0,0030 ⁴	0,0036
Imposición sobre Com. y Trans. Internac.				
• Der. Importación	0,0191	0,0240		
• Der. Exportación	0,0406	0,0511		

Tasas y Contribuciones				
Provinc. y Municipales	0,0053	0,0067		
Reintegros Impositivos	<u>-0,0276</u>	<u>-0,0347</u>	<u>-----</u>	<u>-----</u>
Subtotal	0,0931	0,1171	0,0287	0,0346

Impuestos que no recaen directamente sobre el proceso productivo primario e industrial:

Imposición sobre Bienes Personales e Inmuebles			0,0004 ⁵	0,0005
• Nacional				
• Provincial	0,0016	0,0020		
Imposición sobre la Renta	<u>0,0100</u>	<u>0,0126</u>	<u>0,0226⁶</u>	<u>0,0273</u>
Subtotal	0,0116	0,0146	0,0230	0,0278
Total	0,1047	0,1317	0,0513	0,0624

(1) La carga tributaria se computa en Argentina por Kg. de **Pollo**; se considera además que la producción y el faenamiento tienen lugar en la provincia de Entre Ríos para el consumo en el mercado externo. En Brasil, la carga tributaria corresponde a un Kg. de **Pollo** producido y faenado en el estado de Paraná, para consumo en el mercado externo.

(2) Incluye INSS y FGTS.

(3) Incluye PIS/COFINS e ISS.

(4) Incluye CPMF e IOF.

(5) Incluye ITR y Contribução Sindical.

(6) Incluye IR.