

**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**



**INFORME SOBRE LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA TRIBUTACIÓN
EN LOS PAÍSES MIEMBROS DEL MERCOSUR**

(ARGENTINA, BRASIL, PARAGUAY Y URUGUAY)

HUGO GONZÁLEZ CANO
CONSULTOR TRIBUTARIO

BUENOS AIRES
MARZO 2001

CONTENIDO

PARTE I:	ASPECTOS GENERALES	4
A.	Introducción	4
B.	Actual situación comercial e institucional.....	5
PARTE II:	ANÁLISIS TRIBUTARIO	8
A.	Nivel de la tributación o coeficiente de presión tributaria	8
B.	Estructura de las recaudaciones impositivas	9
C.	Situación en los principales impuestos	12
1.	Impuestos sobre la renta.....	12
a.	Impuesto a la renta de personas jurídicas o empresas (IRPJ)	13
b.	Impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF)	15
2.	Impuestos generales al consumo (IVA y otros)	17
a.	Impuestos tipo valor agregado (IVA).....	17
i.	Aspectos generales y modificaciones recientes	17
ii.	Tratamientos especiales para pequeños contribuyentes	19
iii.	Síntesis sobre la situación actual del IVA	20
b.	Otros impuestos generales al consumo	23
3.	Impuestos selectivos al consumo	24
4.	Impuestos al patrimonio	25
a.	Impuestos globales al patrimonio.....	25
b.	Impuestos parciales al patrimonio.....	27
i.	Impuestos a la propiedad de inmuebles y automotores	27
ii.	Impuestos sobre las transferencias de inmuebles	28
5.	Impuestos sobre la mano de obra.....	28
6.	Otros impuestos relevantes en cada País Miembro	32
7.	Incentivos tributarios	34
a.	Incentivos a las exportaciones	34
b.	Incentivos tributarios a la producción y/o inversión	35
8.	Conclusiones del análisis comparativo de los impuestos e incentivos de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay	39

ÍNDICE DE CUADROS

CUADRO N° 1: ARGENTINA. Presión Tributaria en % del PIB	47
CUADRO N° 2: ARGENTINA. Estructura tributaria en % del total	48
CUADRO N° 3: BRASIL. Carga tributaria bruta 1990-1999 (Valores en millones de reales corrientes)	49
CUADRO N° 4: BRASIL. Carga tributaria bruta 1995-1999 (En % del total).....	51
CUADRO N° 5: PARAGUAY. Participación de los Impuestos en la Recaudación (En % del total)	52
CUADRO N° 6: PARAGUAY. Recaudación Impuestos en % del PIB	53
CUADRO N° 7: URUGUAY. Principales ingresos del Gobierno Central 1987-1999 (en % del PBI) ...	54
CUADRO N° 8: URUGUAY. Principales ingresos del Gobierno Central 1995-1999 (en % del total) ..	55
CUADRO N° 9: CHILE. Ingresos tributarios anuales como porcentaje del total (1993-1999) (En porcentaje)	57
CUADRO N° 10: CHILE. Ingresos tributarios anuales como porcentaje del PIB (1993-1999) (En Porcentaje).....	60
CUADRO N° 11: Estructura o composición porcentual de las recaudaciones tributarias (1). Año 1998 (en porcentajes respecto del total de ingresos tributarios, incluyendo los aportes y contribuciones de seguridad social).....	63
CUADRO N° 12: Comparación del impuesto sobre la renta (Legislaciones a Diciembre del 2000) ..	640
CUADRO N° 13: Impuestos al Patrimonio	662
CUADRO N° 14: Impuestos al consumo y sobre transacciones.....	684
CUADRO N° 15: Aportes y contribuciones de seguridad social	728

PARTE I: ASPECTOS GENERALES

A. Introducción

Dado que han pasado casi cinco años desde que se realizaron los estudios previos sobre los impuestos vigentes en los países del Mercosur y que en este período se realizaron reformas impositivas importantes, así como de los incentivos tributarios, resulta oportuno realizar un estudio técnico para actualizar el diagnóstico en ambos campos.

En los últimos años se produjeron cambios significativos de los impuestos e incentivos en varios de los Países Miembros de este tratado, particularmente en los casos de Argentina y Brasil, y aunque menos frecuentes, también hubo reformas en Paraguay y Uruguay.

Si bien todavía no se ha encarado de manera formal la coordinación o armonización tributaria, ya que en los últimos años primaron los problemas de tipo comercial y las negociaciones para solucionar estos conflictos, en las reuniones recientes del Grupo se decidió y se está avanzando en la coordinación de las estadísticas económicas necesarias para la futura convergencia de las políticas macroeconómicas. Así, en la reunión cumbre celebrada en Florianópolis en diciembre pasado, además de alcanzar acuerdos comerciales importantes, como el logrado para el sector automotriz, se acordó fijar metas comunes sobre:

- 1) inflación;
- 2) deuda pública; y
- 3) déficit fiscal

que deberán alcanzarse gradualmente a partir de 2002 hasta 2010. Además ya se presentaron varios conflictos por la aplicación de impuestos internos discriminatorios, así como por el uso de incentivos tributarios que son distorsivos y afectan las cláusulas del tratado al respecto.

Aquí conviene recordar que, aunque no menciona fecha, el art. I del Tratado de Asunción establece claramente la necesidad de “la coordinación de la política fiscal”, junto con el “principio de no discriminación” entre bienes nacionales e importados en la aplicación de los impuestos internos sobre bienes y servicios (art. 7). Si por otra parte, se considera que el acuerdo cumple este año diez años de vigencia, parece más necesario contar con un diagnóstico técnico actualizado de la situación tributaria en los Países Miembros.

Asimismo, desde ya corresponde aclarar que hasta ahora no se tomaron decisiones sobre armonización de la tributación interna. Aunque entre 1994 y 1996 funcionó un grupo de análisis impositivo, solo fueron reuniones técnicas de intercambio de información celebradas entre funcionarios de los Ministerios de Hacienda de los gobiernos de los cuatro Países Miembros. La única decisión que toca aspectos impositivos, es la Decisión 10 de 1994 que eliminó gradualmente los incentivos a las exportaciones, estableció que impuestos pueden devolverse a las exportaciones y que en general sigue el Código de la OMC en la materia. Luego se comentará en detalle.

En definitiva, este informe tratará de detectar las posibles distorsiones que los impuestos e incentivos vigentes pueden generar en la evolución del Mercosur, y se pueda sugerir normas de coordinación o armonización que tiendan a eliminarlas gradualmente.

Para ello se analizará en cada país y luego de manera comparativa:

- a) el nivel de la tributación o presión tributaria;
- b) la estructura de las recaudaciones impositivas;
- c) la situación de los principales impuestos internos:
 - i. impuestos sobre la renta,
 - ii. impuestos generales al consumo (IVA y otros),
 - iii. impuestos selectivos al consumo,
 - iv. impuestos y contribuciones sobre la mano de obra,
 - v. otros tributos relevantes en cada país,
 - vi. incentivos tributarios.

El estudio se concentrará en los cuatro países que son miembros plenos del Mercosur, aunque en algunos casos se agregará información sobre los impuestos Chile, que tiene junto con Bolivia, un acuerdo especial de libre comercio con el Mercosur.

El análisis comprenderá los impuestos nacionales o federales, los provinciales o estatales y los tributos municipales, aunque en este último caso solo se cuenta con información parcial e incompleta.

Pero a los efectos de una mejor situación de la tributación en el Mercosur, antes de entrar en el análisis específico del tema, se hará un breve comentario sobre la evolución reciente y situación comercial e institucional del Mercosur.

B. Actual situación comercial e institucional

Para comenzar, conviene recordar que el tratado de Asunción (1991) es un acuerdo hacia el mercado común, aunque no establece fechas en las que se llegará al libre movimiento de bienes, servicios y factores de la producción. En cambio, si estableció que en el período transitorio (1991/1995), debía perfeccionarse la libre circulación de mercancías (asociación de libre comercio), así como la unión aduanera, mediante el establecimiento del arancel externo común (AEC). La evolución del Grupo hasta la fecha, en términos generales, puede dividirse en tres etapas.

El período inicial del Mercosur (1991/95) puede definirse como de auge y crecimiento, con beneficios mutuos por el rápido aumento del comercio intramercado y las nuevas inversiones atraídas por el mercado ampliado. Este período mostró además un rápido crecimiento económico en la región, favorecido además por la voluminosa entrada de inversiones, debido en parte a la favorable coyuntura en el mercado internacional de capitales. Sin embargo, desde el punto de vista institucional, no pudo completarse la “unión aduanera”, debido a que no hubo acuerdo para aplicar el arancel externo común al total de las importaciones extrazona, aunque sí se logró para más del 85% del universo arancelario. Se llegó así a lo que se conoce como “unión aduanera imperfecta o incompleta”, situación que todavía persiste.

El segundo período que va de 1995 a 1997 se puede caracterizar como de estancamiento y falta de avance en la profundización del proceso de integración, debido a varias causas, entre las que debe citarse la crisis ocurrida en México en 1995, que produjo una gran retracción en la entrada de capitales hacia la región. En este lapso, caracterizado por el estancamiento

económico en los Países Miembros, el comercio recíproco dejó de expandirse y perdió el dinamismo del período anterior.

La tercera etapa comprende el lapso 1998/2000 y puede definirse como un período de crisis y de agudización de incumplimientos y conflictos comerciales, que recién comenzó a mejorar a fines de 2000. Otra vez tuvo fuerte influencia el mercado internacional de capitales, especialmente luego del “default” de Rusia, ocurrido en agosto 1998. Además, la devaluación del real ocurrida en Brasil en enero de 1999, contribuyó a generar nuevos conflictos comerciales e incumplimientos. Sin duda este último lapso es el más crítico, ya que no solo no se profundizó el proceso de integración, sino que se generaron varios incumplimientos de compromisos acordados y se produjeron múltiples conflictos comerciales, a los que sin duda contribuyó la crisis económica observada en los cuatro Países Miembros en 1999.

El régimen automotriz se negoció durante todo el 2000 y recién se aprobó a fines de año. Otros ejemplos de conflictos ocurrieron en Argentina, en los casos de las importaciones procedentes de Brasil de textiles, calzados, pollos, carne de cerdo, etc., así como por la aplicación de licencias de importación y otras normas administrativas o de control fitosanitario que fueron tildadas de restricciones paraarancelarias. Otro ejemplo, ocurrió en Brasil con importaciones de arroz procedentes de Argentina y Uruguay, que al ser detenidas por un fallo de la justicia de primera instancia, requirió una importante sentencia del Tribunal Supremo de Brasil, señalando la primacía del acuerdo internacional del Mercosur sobre ciertas norma nacionales. De la misma forma, entre las excepciones al libre comercio y conflictos puede señalarse el sector azucarero, para el que rige un acuerdo especial que todavía aplica derechos arancelarios a las importaciones de Brasil en Argentina y Uruguay. También hubo conflictos en las ramas de lácteos, papel, siderurgia, calzados, varios de los cuales se fueron resolviendo tras prolongadas negociaciones.

En resumen, las dificultades de los últimos años en el Mercosur responden a varias causas, entre las que se pueden mencionar:

- a) la crisis económica que afectó a todos los países del Grupo;
- b) incumplimientos de compromisos asumidos para liberar el comercio recíproco y constituir un verdadero mercado interior;
- c) la falta de un mínimo de coordinación políticas macroeconómicas, particularmente la cambiaria, que hoy es muy diferente en Argentina (régimen de convertibilidad o cambio fijo) y Brasil, Uruguay y Paraguay que siguen un esquema de flotación del tipo de cambio; y
- d) el cambiante panorama en el flujo de capitales internacionales, con su fuerte impacto en el ritmo de crecimiento económico de la región.

Pero como se dijo arriba, en el segundo semestre de 2000, la situación tendió a cambiar al lograrse varios acuerdos importantes que resolvieron conflictos comerciales (pollos, textiles, lácteos, arroz, papel, etc) y en particular los firmados en diciembre pasado en la reunión cumbre de Presidentes del Mercosur celebrada en Florianópolis (Brasil), en particular el acuerdo automotriz, sobre productos lácteos, así como la fijación de metas comunes a ser alcanzadas gradualmente sobre:

- a) déficit fiscal consolidado (hasta 3% del Pib en 2002);
- b) deuda pública que no supere el 40% del Pib en 2010; y
- c) inflación no superior al 5% anual entre 2002 y 2005 y del 4% a partir del 2006.

Asimismo, se acordó reducir en 0,5% el arancel externo común (máximo del 35 al 34,5%). En cambio, no se lograron acuerdos sobre el sector azucarero ni se progresó en la búsqueda de un mecanismo más eficiente para la solución de controversias.

También debe señalarse que luego de la caída del comercio recíproco ocurrido en 1999 (alrededor del 25% respecto de 1998), debido especialmente a la crisis económica de ese año, se produjo una recuperación en 2000, especialmente en el comercio entre Argentina y Brasil. Para los primeros ocho meses de 2000 el comercio recíproco entre los dos países creció cerca del 21%, por lo que para todo el año se estima estará levemente debajo del nivel de 1998. Asimismo, interesa señalar que esa recuperación del comercio, no solo se refiere a materias primas, sino también a productos manufacturados en ambos sentidos. A ello ha contribuido sin duda la recuperación económica producida en Brasil en 2000, en que el Pib creció alrededor del 4%.

Asimismo, en la negociación del bloque con otros grupos de integración, también se avanzó bastante al principio (acuerdo marco con la Unión Europea de 1996, aunque todavía sin iniciar la negociación comercial), pero luego en este campo aparecieron problemas, como los acuerdos separados con México de Argentina y Brasil, la negociación estancada con el Grupo Andino y principalmente la negociación para establecer el ALCA con Estados Unidos. Como señala Roberto Bouzas, luego de más de dos años, “el Mercosur todavía no ha logrado articular una estrategia clara y conjunta ante Estados Unidos para negociar el ALCA”¹.

En síntesis, luego de las fuertes turbulencias ocurridas en los aspectos comerciales en el Mercosur en 1998 y 1999, los acuerdos logrados en el segundo semestre de 2000, así como la recuperación del comercio intramercado del mismo año, indican que se estaría entrando en un período de mejoramiento y consolidación del Mercosur.

Si bien se está lejos de una unión aduanera perfecta (hay violaciones del AEC, el acceso a los mercados no siempre está garantizado, etc.) y no se acude con la frecuencia debida al sistema de solución de controversias (Protocolo de Brasilia al que solo se acudió en tres ocasiones por conflictos entre Argentina y Brasil), el sistema funciona para beneficio de la economía de los socios. Como señaló recientemente el ex Canciller de Brasil, no se puede pretender que en solo diez años el Mercosur funcione con el orden característico de la Unión Europea, que tiene una experiencia de más de cuarenta años, se trata de un acuerdo muy diferente al de Asunción y cuenta con una organización institucional mucho más completa.

¹ Bouzas, Roberto, “El éxito se mide por los resultados”, La Nación, Buenos Aires, 5 diciembre de 2000.

PARTE II: ANÁLISIS TRIBUTARIO

A. Nivel de la tributación o coeficiente de presión tributaria

Para comenzar, conviene comentar el nivel de la tributación existente en los últimos años en los Países Miembros. Para ello, se tomará el indicador de la “presión o carga tributaria”, es decir, el porcentaje que representan las recaudaciones reales o efectivas de cada país, respecto del Pbi del mismo año. Para que no haya problemas en la comparación de este indicador sobre la importancia cuantitativa de los impuestos en cada país, se obtuvieron series oficiales y homogéneas que incluyen los impuestos nacionales o federales, los provinciales o estatales, los municipales y los aportes y contribuciones de seguridad social. Los datos detallados de cada país se hallan en los cuadros 2 a 10 y aquí solo se presenta la comparación de los coeficientes totales.

Coeficientes de presión tributaria de los Países Miembros del Mercosur

(Recaudaciones en % del Pib)

	1998	1999
Argentina	21,21	21,22
Brasil	29,84	31,67
Paraguay	10,34	9,49
Uruguay	24,00	23,90

Fuente: Datos obtenidos de los respectivos Ministerios de Hacienda

Como se nota y tal como sucedía en años anteriores debido a que estos coeficientes cambian levemente en el corto plazo, el mayor nivel de tributación corresponde a Brasil, seguido por Uruguay y Argentina y con un porcentaje de tributación mucho menor en el caso de Paraguay. El promedio simple de la presión tributaria para todo el Mercosur en 1999 fue de 21,56%.

A estos datos se podrían agregar los correspondientes a Chile y Bolivia, que no son miembros plenos del Mercosur, pero tienen un acuerdo de libre comercio con el Grupo. En el caso de Chile, el coeficiente es del 17,70% en 1998 y 16,87% en 1999. Si bien no se pudo obtener datos recientes de Bolivia, su coeficiente de tributación para 1997 era del 14% del Pib.

En los casos de Argentina y Uruguay, los coeficientes recientes son similares a los de años anteriores (ver cuadros), aunque se nota una ligera disminución en Argentina respecto de 1993 (mayor valor de la serie). La serie del coeficiente total se muestra más estable en el caso de Uruguay.

Por su parte, los datos de Brasil muestran un crecimiento relativamente importante en 1999, en que el coeficiente sería cercano al 32%, debido al aumento de varios tributos federales dentro del programa de ajuste fiscal ejecutado por el gobierno.

Pero en el cuadro, se observa que en 1990 el coeficiente fue del 30,5%, aunque luego descendió significativamente hasta 1995.

Una importante diferencia que se observa en los dos países federales del Grupo, es que en Brasil los estados y municipios recaudan alrededor del 9% del Pib, mientras que en Argentina apenas obtienen el 3,80% del Pib. Es decir, que desde el punto de vista tributario y fiscal, en general Brasil presenta una estructura más descentralizada y federal que Argentina. En Argentina, en las dos últimas décadas, se ha descentralizado hacia las provincias gran parte del gasto público, pero el sistema tributario sigue muy centralizado al nivel del gobierno central, que transfiere alrededor del 8% del Pib a las provincias a través del régimen de coparticipación de impuestos nacionales. En cambio, en Brasil los estados y municipios obtienen mayores recaudaciones propias y las transferencias de la Unión son mucho menores.

Esta organización tributaria más descentralizada que presenta Brasil respecto de Argentina y que constituye una ventaja desde el punto de vista del federalismo fiscal, ya que existe mayor correspondencia entre el nivel de gastos y recursos de cada nivel de gobierno, puede sin embargo ser un problema desde el punto de vista de la futura armonización tributaria del Mercosur. Es decir, como el impuesto general a las ventas ("impuesto sobre mercancías y servicios" ICMS) es el que genera la mayor recaudación y se aplica al nivel de los estados (26 estados y un distrito federal) y no del gobierno central, puede presentarse un problema institucional para la modificación del mismo tendiente a la armonización con los IVAs que se aplican en Argentina, Paraguay y Uruguay al nivel del gobierno central. Este problema se tratará con detalle más adelante, pero ahora conviene recordar que la reforma del ICMS fue presentada por la Unión al Congreso en 1995 y todavía no ha sido aprobada.

Volviendo a los coeficientes de tributación observados, pueden compararse con el promedio para toda América Latina y el Caribe, que se estima en alrededor del 14% del Pib. El coeficiente de México era del 16,9% en 1997 y el de Colombia 15% del Pib. Es decir, que los países del Mercosur, salvo Paraguay, tienen coeficientes superiores a la media de los países de la región, inclusive países de Centro América y el Caribe.

Finalmente, si la comparación se realiza con los países más desarrollados de la OECD, el promedio general para todos los países de la OECD era del 37,2%, con valores del 50% para Suecia, 35% para el Reino Unido, 33,7% para España, 34,2% para Portugal, 44,4% para Italia, 45,1 para Francia, 29,7% para Estados Unidos, 28,8 para Japón, etc. Aquí se nota una gran dispersión de los coeficientes, aunque como es conocido, en términos generales los coeficientes tributarios tienden a aumentar a medida que sube el ingreso per cápita de los países.

B. Estructura de las recaudaciones impositivas

Si en cambio, ahora se analizan las recaudaciones por tipo de impuestos, se nota que existen algunas simetrías, pero también aparecen diferencias similares en cierta medida a las

detectadas en los estudios anteriores (1995)². Por un lado, en los cuatro Países Miembros se sigue observando el predominio de los impuestos al consumo, que en Argentina representaron el 55% del total recaudado, en Paraguay el 48%, en Uruguay el 45% del total y en Brasil el 41% del total de las recaudaciones (cuadro 11 y anteriores). Asimismo en Brasil, Uruguay y Argentina se mantiene el fuerte peso de los impuestos y contribuciones sobre los salarios, ya que alcanza a más del 30% del total en Brasil y Uruguay y al 17% en Argentina. En cambio, en Paraguay los tributos al trabajo apenas llegan al 10% del total recaudado.

Es que en Argentina, a fines de 1994, se realizó una importante reforma de la seguridad social, reemplazando el sistema único de reparto que existía, por un sistema mixto y optativo, en el cual los afiliados pudieron optar entre continuar en el sistema público de reparto o pasarse a un sistema de capitalización administrado por empresas privadas (las Administradoras de Fondos de Jubilación Privados – AFJP). En general, los afiliados de menor edad (en promedio hasta alrededor de 45 años) optaron mayoritariamente por el sistema de jubilación privada y pasaron a realizar sus aportes a las AFJP y ya no más al sistema público de seguridad social. Como consecuencia, hubo una disminución en la recaudación de esos aportes, que bajaron del 5,6% del Pib en 1993 al 3,49% del Pib en 1999. Además, en los últimos años, hubo un incremento del desempleo y por último el gobierno realizó una reforma que redujo los aportes patronales de seguridad social, como una forma de abaratar el costo de la mano de obra y fomentar el empleo. Estas tres causas explican la citada baja en la participación de los aportes y contribuciones de seguridad social, que del 31% del total recaudado en 1993, descendió al 21,3% en 1998 y al 20,3% en 1999.

En el mismo cuadro 11 se nota que en Argentina y Uruguay siguen predominando los impuestos al consumo (IVA y selectivos) y sobre la mano de obra. En Argentina, los impuestos al consumo representan el 55% del total y los tributos sobre salarios el 17%; en Uruguay el 45% y el 33% del total respectivamente. En cambio, en estos dos países y en Paraguay son débiles las recaudaciones del impuesto sobre la renta. Sin embargo, en Argentina desde 1993 se produjo una recuperación de los impuestos sobre la renta, ya que pasaron del 1,86% del Pib en 1993 al 3,31 del Pib en 1999 y esa tendencia se acentúa en 2000 por la reforma de fines de 1999, que aumentó en impuesto personal a la renta, así como el aplicado sobre empresas o sociedades de capital. En porcentajes de la recaudación total, los impuestos sobre la renta pasaron en Argentina del 8,7% del total en 1993 al 15,6% del total recaudado en 1999. También en Uruguay se nota un incremento de la participación de los impuestos sobre la renta (IRIC, IMAGRO e IMEBA) que del 1,7% del Pib en 1993 pasaron al 2,4% del Pib en 1998.

Es importante aclarar que en Argentina y Brasil (lo mismo que en Chile) rigen impuestos clásicos sobre la renta, que gravan tanto a las empresas como a las personas físicas. En cambio, en Paraguay y Uruguay no existe el impuesto a la renta de personas físicas, ya que solo se gravan los beneficios de empresas, ya fueran sociedades anónimas, sociedades de personas físicas o empresas unipersonales. Es decir, que en estos dos países no se gravan las rentas del trabajo personal, ya fuera en relación de dependencia o de profesionales e independientes, ni tampoco otras rentas del capital que benefician a las personas físicas, tal como alquileres, intereses, etc.

En el caso de Brasil también se nota una fuerte participación relativa de los impuestos al consumo (41% del total) y sobre la mano de obra (31%), pero a diferencia de los otros tres países son más importantes los impuestos sobre la renta, que en 1998 representaron el 20%

² González Cano, Hugo: “Situación arancelaria y tributaria del MERCOSUR”, trabajo presentado en Seminario de Política Fiscal organizado por CEPAL, Santiago, Chile, diciembre 1996.

del total recaudado y ese porcentaje seguramente será más alto en 2000. En cambio, en Brasil tienen poca importancia los impuestos al patrimonio, sobre el comercio exterior y otros tributos no especificados. De tal manera, Brasil mantiene una estructura impositiva más balanceada entre impuestos al consumo, a la renta y sobre la mano de obra.

El cuarto lugar en importancia recaudatoria lo ocupan los impuestos al comercio exterior, que están descendiendo en todos los países porque:

- i) ya casi no se aplican impuestos sobre exportaciones; y
- ii) en todos los países de la región se ha realizado un proceso de apertura comercial unilateral, basado en la reducción arancelaria, a lo que se agregan las reducciones por acuerdos de integración económica, como el propio Mercosur.

Aquí se debe recordar que el comercio intramercado en el Mercosur aumentó más de cinco veces, pasando de alrededor de u\$s 4.000 millones en 1991 a más de u\$s 21.000 millones en 1998, y que ese comercio se realiza sin pagar impuestos de importación. Como resultado, los tributos al comercio exterior bajaron sensiblemente su importancia recaudatoria en los cuatro países, donde en 1998 apenas representan el 2,4% del total en Brasil y el 4,5% en Argentina y Uruguay. Pero en el caso de Paraguay, aunque el gravamen aduanero bajó su recaudación del 2,70% del Pib en 1995 al 2,17 % en 1998 y al 1,53% del Pib en 1999, todavía representa el 20% del total recaudado (cuadro 2).

Finalmente, los impuestos patrimoniales (globales o parciales) ocupan la quinta posición, ya que son poco importantes en los cuatro países y su participación varía del 5,8% del total recaudado en Argentina al 3% del total en Paraguay y Uruguay y a solo 0,3% del total recaudado en Brasil en 1998. En los cuatro países se aplica el impuesto inmobiliario o predial, mientras que solo en Argentina y Uruguay se aplican impuestos globales al patrimonio o activos de personas y empresas. Salvo en Paraguay, en que el impuesto inmobiliario se aplica por el Gobierno Central, en los demás países es atribuido a los gobiernos locales (provincias o municipios), tal como indica la teoría y sucede en la mayoría de los países, debido a que tiene una base fija, que no puede migrar aunque se apliquen tasas diferentes. En Argentina, el impuesto inmobiliario pertenece a las provincias en la mayoría de los casos, salvo en unas pocas provincias en que el impuesto predial urbano se aplica al nivel de los municipios. En Brasil, cuya constitución sigue más bien el esquema de separación de fuentes tributarias entre el gobierno central, los estados y municipios, el inmobiliario urbano (IPTU) corresponde a los municipios y el rural a la Unión, que los utiliza más bien como instrumento para programas de colonización agrícola. Pero, como se ha visto en el cuadro 3, la importancia recaudatoria de los impuestos patrimoniales es escasa y en promedio para los cuatro Países Miembros apenas llegó en 1998 al 3,1% del total.

Lo anterior puede resumirse estimando el promedio simple de las recaudaciones por tipo de impuesto para todo el Mercosur. En el cuadro 11 se nota que en 1998 y para el conjunto de países del Grupo, los impuestos al consumo ocupan el primer lugar representando el 47% del total recaudado, seguidos por los tributos sobre la mano de obra o salarios (23% del total), los impuestos sobre la renta ocupan el tercer lugar con el 16% del total y finalmente los impuestos patrimoniales solo llegan al 3% del total recaudado.

Para terminar esta sección, puede comentarse brevemente la estructura tributaria de Chile (cuadros 9 y 10), donde los impuestos consumo (IVA y selectivos) representaron en 1999 el 63% del total recaudado, los impuestos a la renta llegaron al 24% del total, los tributos al comercio exterior llegaron al 11% del total y los otros tributos menores (actos jurídicos y otros),

representaron el 2% restante del total recaudado. Una diferencia importante a destacar es que en Chile no existe un sistema público de seguridad social, ya que hace años fue convertido en un sistema privado de capitalización, por lo que ya no existen aportes y contribuciones. También interesa destacar que en Chile los impuestos sobre la renta representan alrededor del 4% del Pib, mientras que en Brasil en 1998 el impuesto sobre la renta llegó al 5,3% del Pib. En cambio, en Argentina pese al aumento de los últimos años, el impuesto a las “ganancias” todavía solo representa el 3,26% del Pib, en Paraguay el 2% del Pib y en Uruguay el 2,4% del Pib.

Además, en los casos de Brasil y Chile casi la mitad de la recaudación del impuestos sobre la renta proviene de las personas físicas y la otra mitad de las empresas. En cambio en Argentina, las empresas aportan dos tercios de la recaudación total, frente a solo un tercio que se recauda de personas físicas. Como ya se dijo, en Paraguay y Uruguay no se aplica el impuesto a la renta de personas físicas.

C. Situación en los principales impuestos

En los cuadros 12 a 15, se presenta un resumen actualizado en el que se comparan las principales características de cada uno de los impuestos más relevantes, tal como la materia imponible, los sujetos gravados, los criterios jurisdiccionales, el tipo y nivel de alícuotas aplicadas, etc, para Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay y Chile. Se consideró la legislación vigente en diciembre de 2000.

1. Impuestos sobre la renta

Como ya se dijo, los cuatro países miembros plenos aplican el impuesto sobre la renta de empresas (IRPJ), lo mismo que pasa en Chile, mientras que solo Argentina, Brasil y Chile aplican el impuesto a la renta de personas físicas (IRPF). Se mantiene la situación en Paraguay y Uruguay, donde no rige el impuesto a la renta personal. En estos dos casos, cuando se desarrollan actividades empresarias a título individual (empresas unipersonales), las rentas obtenidas se gravan en el impuesto a la renta de empresas.

En este campo debe señalarse que desde 1996 se aprobaron reformas de cierta significación en Argentina y Brasil, tendientes mayormente a aumentar su recaudación, mientras que hubo mayor estabilidad legislativa en Paraguay y Uruguay. Tampoco en Chile se produjeron cambios significativos de este gravamen desde 1996. Es decir, que en general se mantienen las estructuras y características vigentes en ese año, aunque, especialmente en los primeros países, se produjeron varias modificaciones que cambiaron el tratamiento de ciertas rentas y en general tendieron a aumentar la recaudación del impuesto.

Como se vio en anteriores informes, existen grandes diferencias en el impuesto sobre la renta vigente en los cuatro países miembros, siendo tal vez la más importante la arriba citada en cuanto a la no existencia de un gravamen personal a la renta en Paraguay y Uruguay. Asimismo, existen diferencias en cuanto a los principios jurisdiccionales, sujetos comprendidos, la amplitud de la base, las exenciones, incentivos, escala de alícuotas aplicadas, mínimos no imposables en el impuesto personal, etc.

Por su parte, el impuesto a la renta de Chile, siguiendo la estructura clásica del gravamen con dos grandes grupos de contribuyentes (empresas y personas físicas), tiene una diferencia importante con los otros cuatro países en cuanto al tratamiento en el impuesto personal de las rentas de origen empresario, ya que los dividendos se incorporan al conjunto de rentas personales con acrecentamiento por el impuesto aplicado por la empresa (tasa del 15%) para aplicar la escala progresiva del 5 al 45%. Y se le otorga al beneficiario de los dividendos un crédito total por el impuesto pagado por la sociedad anónima o empresa, a los efectos de evitar totalmente la doble imposición económica de las rentas de origen empresario.

En cambio, en Argentina y Brasil a estas rentas solo se le aplica el impuesto societario y los dividendos no se gravan en el impuesto personal a la renta. Es decir, que también se evita la doble imposición económica de las rentas de origen empresario, pero al no gravar los dividendos en el impuesto personal y conceder créditos por el impuesto pagado por la empresa, no se considera la progresividad del tributo.

Otra diferencia importante del impuesto de Chile con los cuatro Países Miembros es el nivel de la alícuota aplicada en el impuesto a la renta de personas jurídicas o empresas, que en este país es del 15%, frente al 35% de Argentina, el 37% (para el 2000) en Brasil y 30% en Paraguay y Uruguay.

En el cuadro 12 se presentan las principales características y diferencias de estos impuestos en los cuatro Países Miembros y Chile, que para los dos componentes (impuesto societario a la renta e impuesto personal) podrían resumirse así:

a. Impuesto a la renta de personas jurídicas o empresas (IRPJ)

- 1) en cuanto a los criterios jurisdiccionales Argentina, Brasil y Chile aplican el criterio de “renta mundial” para las sociedades domiciliadas en el país y el criterio de “fuente” para las domiciliadas en el exterior, mientras que Paraguay y Uruguay aplican el “criterio de la fuente territorial”;
- 2) todos utilizan el criterio de gravar la “renta neta” (renta bruta menos los gastos necesarios para obtenerla), aunque luego se observan diferencias al detallar el tratamiento de ciertos gastos, amortizaciones, exenciones, etc.;
- 3) asimismo, todos los países aplican el principio de “empresa fuente”, en el sentido de que se consideran gravados todos los ingresos que reciba la empresa, provengan o no de sus actividades principales. En consecuencia, en todos los casos se gravan las “ganancias de capital” que obtenga la empresa o sociedad por diferencias entre el precio de compra y venta de ciertos activos, como maquinarias, inmuebles, acciones y participaciones en otras empresas, etc.;
- 4) en cuanto a la aplicación de sistemas de ajuste por inflación, actualmente no se aplican en Argentina, Brasil y Paraguay, mientras que se aplican en Uruguay (“sistema global y estático”, que no considera las variaciones de precios del ejercicio) y en Chile, que todavía aplica el “sistema de ajuste completo o integral”, que también considera las variaciones de precio ocurridas durante el ejercicio;
- 5) las alícuotas aplicadas ahora son del 35% en Argentina, 37% en Brasil, 30% en Paraguay y Uruguay y 15% en Chile. Aquí debe aclararse que en Brasil se aplica una

escala de dos tramos, 15% para el total de las rentas, más el 10% para las rentas que superen los R\$ 240.000. Además, se aplica una tasa adicional destinada a financiar la seguridad social, que era del 8% hasta 1998 y se elevó al 12% para 1999, lo que hace un total del arriba citado 37%. Este adicional se reducirá al 1% en 2001 y 2002, lo que hace un total del 34%. Es decir, que salvo Brasil, los demás Países Miembros y Chile aplican una tasa proporcional en el impuesto a la renta societario, mientras que Brasil aplica una pequeña escala progresiva;

- 6) en cuanto al arrastre de pérdidas de ejercicios anteriores, en Argentina se pueden transferir hasta los 5 ejercicios posteriores, en Brasil por 4 años, en Paraguay por cuatro años y en Uruguay por tres años. En cambio, en Chile las pérdidas se pueden transferir a futuros ejercicios sin límite de tiempo;
- 7) Por último, en relación al tipo de acciones de las sociedades anónimas, lo que constituye un factor fundamental para mejorar el control del impuesto a la renta empresario, son nominativas en Argentina, Brasil y Chile, mientras se mantiene la existencia de acciones al portador en Paraguay y Uruguay;
- 8) Otra diferencia importante se refiere a los sujetos del impuesto sobre la renta de empresas o personas jurídicas, que en Argentina solo se aplica a las llamadas sociedades de capital, que incluyen sociedades anónimas, en comandita por acciones y ahora sociedades de responsabilidad limitada, mientras que las demás sociedades de personas (colectivas, de hecho ,etc.), así como las empresas unipersonales atribuyen sus beneficios a los dueños o socios, quienes deben abonar el impuesto personal a la renta. En cambio en Brasil, Paraguay y Uruguay, el IRPJ se aplica todas las empresas, aún las sociedades de personas y empresas unipersonales.
- 9) Otra novedad de los últimos años en los impuestos a la renta de Argentina y Brasil, es que ambos países aprobaron normas especiales sobre “precios de transferencia” entre empresas vinculadas, a los efectos de lograr un mejor control del tributo. Es sabida la dificultad de establecer los precios de mercado abierto (“principle arm’s length”) o pactados entre operadores independientes, cuando se trata de operaciones entre empresas vinculadas, ya sea que pertenezcan a una empresa multinacional o tengan algún grado de vinculación. En Brasil, esas normas se aprobaron en 1996 (Ley 9430/96) y básicamente han privilegiado el control antievasión en las operaciones internacionales, apartándose tanto de las “guías” aprobadas por la OECD, como del sistema seguido por Estados Unidos. Para ello tendió a seguir mayormente el sistema conocido como “puerto seguro”, según el cual si los precios utilizados en exportaciones representan un determinado porcentaje de los precios utilizados internamente, no se aplican las normas sobre precios de transferencias. Para otros rubros, como pago de intereses se aplican criterios similares, ya que si el contrato se halla registrado en el Banco Central no se aplican los límites de la ley 9430. En caso contrario, se aplican métodos de estimación que se acercan a los de la OECD. En general, puede decirse que las normas de Brasil sobre precios de transferencia tienden más intensamente a proteger los ingresos fiscales y evitar maniobras de elusión y evasión. En Argentina por las reformas realizadas en 1998 (ley 25.239) y 1999 (ley 25.063) se introducen por primera vez normas detalladas referidas a los precios de transferencia, que en general tienden a seguir las sugerencias o guías de la OECD al señalar los métodos que pueden utilizarse para determinar aquellos precios, debiendo elegirse el método que resulte más apropiado para el tipo de operaciones que se trate. Los métodos que se señalan son:

- a) precio comparable no controlado o precio entre partes independientes en operaciones comparables,
- b) precio de reventa,
- c) costo adicionado,
- d) partición de utilidades,
- e) residual de participación de utilidades,
- f) margen neto de la transacción.

Como se aprecia, las normas sobre precios de transferencia aprobadas por Argentina y Brasil son bastante diferentes.

- 10) Finalmente, en el mismo campo de normas sobre precios de transferencia, Brasil en 1996 y Argentina en 1999, adoptaron normas antielusión parecidas, al disponer que las transacciones realizadas por residentes en cada uno de ellos con personas físicas u jurídicas, constituidas o ubicadas en países de nula o baja tributación a la renta (con alícuota inferior al 20% en el caso de Brasil), no serán consideradas ajustadas a los precios normales de mercado entre partes independientes, y deberán sujetarse a las normas de precios de transferencia de cada uno de los países.

En Argentina por el Decreto 1037/2000 que modificó la Reglamentación del impuesto a las ganancias, entre otros aspectos y para aplicar las citadas normas, se publicó una lista de 88 países, dominios, jurisdicciones o territorios asociados considerados de baja o nula tributación, así como algunos regímenes tributarios especiales de ciertos países. Así por ejemplo, se incluyó en esta nómina a Antigua, Aruba, Bahamas, Emiratos Árabes Unidos, Panamá, Kuwait, Qatar, Luxemburgo, Principado de Mónaco, Principado de Liechtenstein, Chipre, Yemen, Malta, Isla de Man, Trieste (Italia), etc, y el “ Régimen aplicable a las sociedades anónimas financieras de Uruguay”, regidas por la ley 11.073 de junio de 1948 de este país y que fuera arriba comentado.

b. Impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF)

- 1) En los tres países en que rige este tributo (Argentina, Brasil y Chile), se aplica el criterio de “renta mundial”, donde para los residentes se gravan tanto las rentas obtenidas en los respectivos territorios, como las que obtengan en el exterior;
- 2) En cuanto a la materia imponible, no existen grandes diferencias, gravándose siempre la “renta neta”. En cambio, debido a la gran diferencia en cuanto a las exenciones que concede cada país, obviamente también difiere la amplitud de la base gravada;
- 3) Así por ejemplo, los dividendos no se gravan en Argentina y Brasil, pero sí se gravan en Chile, concediendo a los beneficiarios un crédito por el impuesto corporativo, según se vio arriba;
- 4) En cuanto a los intereses ganados por depósitos en bancos e instituciones, no se gravan en Argentina, pero se gravan en Brasil y Chile. De la misma manera, otros rendimientos de los mercados financieros (derivados, etc), tienden a ser más gravados en Brasil y Chile que en Argentina;

- 5) Las ganancias de capital que obtienen las personas físicas por diferencias entre el precio de compra y venta de ciertos activos, como inmuebles, automotores, acciones, bonos y participaciones en otras empresas no se gravan en Argentina y en cambio están gravadas con retenciones definitivas en Brasil (generalmente al 15%). Una particularidad importante del IRPF de Brasil, es que varios tipos de ingresos especialmente de tipo financiero, no se acumulan al conjunto de las rentas de una persona, sino que se le aplican retenciones definitivas en la fuente. Lo mismo no ocurre con similar extensión en Argentina y Chile;
- 6) Como consecuencia de la gran cantidad de exenciones y exclusiones del IRPF de Argentina su base se halla más erosionada que en los casos de Brasil y Chile, lo que obviamente se refleja en el diferente nivel de recaudación de este tributo. La reforma aprobada en Argentina a fines de 1999 para ser aplicada desde el 2000, tendió a corregir este problema al eliminar algunas exenciones y reducir el nivel de las deducciones personales por mínimo no imponible y cargas de familia del contribuyente. Como consecuencia de esas y otras reformas en Argentina, la recaudación del impuesto sobre la renta creció 13% en el año 2000 respecto al año anterior;
- 7) También en Brasil en los últimos años se realizaron reformas del impuesto a la renta para aumentar su recaudación; así puede mencionarse que la alícuota superior que era del 25% se elevó al 27,5% y también se eliminaron varias exenciones, como las que favorecían a fundaciones, clubes deportivos, etc. Asimismo, también se gravaron con una retención definitiva del 15% los intereses girados al exterior desde enero del 2000. Antes estaban exentos. Además, sobre ciertas rentas de capital la retención definitiva se elevó del 15 al 20%;
- 8) Las deducciones personales por mínimo no imponible y cargas de familia en el IRPF son más elevadas en Argentina que en Brasil y Chile, aunque como se dijo arriba fueron disminuidas en aquel país a partir del 1/1/2000. Sin embargo, de esta disminución todavía son considerablemente más elevadas en Argentina que en los otros dos países. Así, por ejemplo, para un contribuyente asalariado (rentas del trabajo en relación de dependencia) que sea casado y con 2 hijos, el total de deducciones personales asciende a los siguientes montos en cada país en dólares estadounidenses.

Argentina	Brasil	Chile
21.600	7.020	5.450

En Argentina antes de la reforma ascendía a u\$s. 27.600

- 9) Por último en relación a las alícuotas, en los tres casos se aplican escalas progresivas, que en Argentina varían del 9 al 35%, en Brasil se aplican solo dos tramos del 15 y 27,5% y en Chile rige una escala que varía del 5 al 45%.
- 10) Una situación particular se plantea en Uruguay, ya que al no existir el impuesto personal a la renta, existir un tratamiento especial que exime a las empresas holdings que solo tienen activos en el exterior ("sociedades financieras de inversión"), no gravar los intereses por colocaciones de sujetos del exterior, no gravar las

operaciones “off-shore” realizadas a través de entidades del país y gravar solo en algunos casos los dividendos girados al exterior, así como la existencia de acciones al portador y normas muy estrictas de secreto bancario y fiscal, el país resulta con una clara ventaja para atraer inversiones frente a la situación de los demás socios del Mercosur. Ello se agrava porque el Código Tributario de Uruguay impide a la Dirección General Impositiva realizar intercambios de informaciones con otras administraciones tributarias, fueran del Grupo o de terceros países. Esta situación podría llegar a calificarse de “competencia fiscal dañina o perniciosa”, según las normas de la OECD y de la Unión Europea.

En síntesis, los actuales impuestos sobre la renta vigentes en los Países Miembros muestran más diferencias que similitudes y su posible y futura armonización será difícil y tal vez solo pueda lograrse a muy largo plazo y de manera gradual.

2. Impuestos generales al consumo (IVA y otros)

Como se vio antes, estos tributos son los que generan las mayores recaudaciones en los cuatro Países Miembros y en Chile. En Argentina y Brasil, además del IVA, se aplican otros impuestos generales al consumo: el impuesto sobre los ingresos brutos, que aplican las provincias de Argentina y el impuesto sobre servicios (ISS), que aplican los municipios de Brasil.

En los últimos años se produjeron reformas de cierta importancia en los respectivos impuestos al valor agregado de Argentina y en menor medida Brasil, que se comentan más adelante. También conviene recordar que el impuesto general al consumo de Brasil es el Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS) que se aplica a nivel de los estados, mientras los IVAs de los restantes tres Países Miembros se aplican por los gobiernos centrales. Como se verá más adelante, el ICMS de los estados de Brasil es un IVA muy particular y bastante diferente de los vigentes en Argentina, Paraguay y Uruguay.

En el cuadro 13, se presentan las principales características de los impuestos generales al consumo vigentes en los cuatro Países Miembros y Chile, así como de los otros impuestos generales al consumo vigentes en Argentina y Brasil, lo que facilita el análisis comparativo.

a. Impuestos tipo valor agregado (IVA)

i. Aspectos generales y modificaciones recientes

En todos los casos se trata de impuestos plurifásicos no acumulativos, implementados con la técnica “impuesto contra impuesto o débito menos crédito” y que se aplican según el principio de destino (se gravan importaciones y se desgravan exportaciones), por lo que son impuestos aptos –con ciertas reformas- para ser armonizados en base a ese principio. Sin embargo, la similitud de los IVAs se refiere principalmente al mecanismo de liquidación, ya que existen fuertes diferencias en otros aspectos de su estructura, especialmente en el caso del ICMS de Brasil. Y esas diferencias tienden a generar distorsiones en las condiciones de competencia para comercio del Grupo, ya sea porque se producen efectos de acumulación que afectan

los costos de las mercancías exportadas (distorsiones en las exportaciones) o porque se otorgan incentivos a la producción doméstica que discrimina a los productos importados (distorsiones en las importaciones).

En términos generales, los IVAs de Argentina, Paraguay y Uruguay son parecidos, de base amplia (se gravan tanto bienes como servicios), con pocas exenciones, con un sistema que permite deducir ampliamente los créditos por compras de bienes y servicios gravados y que en general generan pocos efectos de acumulación. Asimismo, en los IVAs de estos tres países prácticamente no se otorgan incentivos a la producción local que discriminen en contra de las importaciones, ya sean de Países Miembros o de terceros países. Además, los IVAs de estos tres países son de tipo “consumo”, ya que también permiten deducir en el ejercicio corriente los créditos por la compra o construcción de bienes de capital (maquinarias, equipos, etc) gravados por el IVA.

Por su parte, el ICMS de los estados de Brasil es un IVA parcial, ya que solo grava la totalidad de las mercancías y solo dos servicios: comunicaciones y el transporte intermunicipal o interestadual. El resto de los servicios se grava por el ISS, que es un impuesto que aplican los más de 5.200 municipios de Brasil. El ISS es un impuesto monofásico que grava una lista positiva y extensa de servicios, que se halla bastante armonizado a nivel nacional (al igual que el ICMS), aunque cada jurisdicción dicta su propia legislación. Pero el punto a destacar aquí es que se aplica de manera separada del IVA, por lo que al tener los bienes y los servicios gravados por dos impuestos diferentes, se generan efectos de acumulación entre ambos, ya que uno pasa a formar parte del costo sobre el que se calcula el otro. Esto genera distorsiones sobre las exportaciones que todavía no se han corregido.

En cambio, por la ley complementaria 87 de setiembre de 1996 se corrigieron otras distorsiones del ICMS que también afectaban las exportaciones de Brasil. Esta reforma del ICMS es la más importante efectuada en Brasil en los últimos años. Básicamente se modificó el ICMS para convertirlo en un IVA tipo consumo y adoptar el principio de destino. Para ello se desgravaron totalmente las exportaciones, desgravando las de productos primarios que antes estaban gravadas y adoptando el mecanismo de la “tasa cero”, que no solo exime del ICMS a todas las exportaciones, sino que además permite que el exportador recupere los créditos del ICMS por las compras de insumos gravados utilizados para producir bienes exportados. Y en cuanto a la conversión en un IVA tipo “consumo”, se permitió descargar los créditos por la compra de bienes de capital que antes no se podían computar. Así se favoreció una mayor eficiencia de la producción al dejar de castigar las inversiones y se aumentó la capacidad competitiva de las exportaciones.

Pero en cambio, no se corrigieron otras distorsiones como los incentivos otorgados en el ICMS de muchos estados a la producción local de una serie de mercancías que son discriminatorias para las importaciones de los otros Países Miembros. Y no solo no se corrigieron estas distorsiones, sino que en los últimos años crecieron significativamente debido a la intensificación de la “guerra de incentivos” desatada entre los estados de Brasil para atraer inversiones. Además de los incentivos otorgados en el ICMS, los estados y municipios han utilizado otros instrumentos para favorecer la producción local y atraer inversiones, como ser exenciones del ISS, del impuesto predial urbano, créditos subsidiados de los bancos estatales, etc. Esta “guerra de incentivos” entre los estados ha tomado tal dimensión en los últimos años,

que ya es motivo de preocupación del Gobierno Central, que trata de eliminarla con la propuesta de modificación del ICMS estadual presentada al Congreso Federal en 1995 y seguida por propuestas posteriores en 1999, que sin embargo no han prosperado hasta ahora.

Aquí se nota un claro problema institucional que se presenta en Brasil para mejorar su ICMS y ponerlo más en línea para posibilitar su armonización con los de Argentina, Paraguay y Brasil. Y es que –como se ha dicho- en Brasil rige desde el punto de vista fiscal un federalismo mayor, ya que el impuesto más importante desde el punto de vista recaudatorio (el ICMS) pertenece a los estados y no será fácil lograr su modificación para eliminar la guerra de incentivos y menos aún convertirlo en un IVA que incluya a los bienes y servicios, similar al vigente en los otros tres Países Miembros, ya que ello implica cambiar la actual distribución de potestades tributarias de la Unión, los estados y los municipios prevista en la actual Constitución Federal.

Las novedades de los últimos años en el IVA de Argentina, tendieron en general a ampliar la base del mismo eliminando exenciones y gravando nuevo rubros aunque a veces a tasas reducidas. Así en tanto la tasa general se mantuvo en el 21%, se dispuso gravar las construcciones de edificios al 10,5%, tasa a la que también se gravan ahora el transporte de pasajeros de media y larga distancia, la asistencia médica prepaga, los servicios de televisión por cable (esta alícuota al 13% desde el 1° de enero del 2001), etc. Asimismo, se redujo del 21 al 10,5% la tasa aplicada a varios productos agropecuarios y derivados, como ganado y carne vacuna, frutas frescas y vegetales, servicios complementarios a la cría de ganado vacuno y a la producción de frutas, hortalizas y legumbres y las flores naturales. Por otra parte se gravaron a la tasa plena (21%), los servicios de publicidad en radio, TV, periódicos, así como los servicios de las agencias de publicidad. La exención se mantuvo para la venta de libros, periódicos y revistas.

ii. Tratamientos especiales para pequeños contribuyentes

En agosto de 1998 en Argentina se aprobó el “monotributo” o nuevo sistema opcional para pequeños contribuyentes que reemplaza al IVA, al impuesto a las ganancias y las contribuciones de seguridad social. Este nuevo sistema tendiente a simplificar a la administración y facilitar el cumplimiento de las pequeñas empresas solo es permitido a los contribuyentes con ingresos brutos hasta u\$s 144.000 anuales. Clasifica a los pequeños contribuyente en ocho categorías en base al monto de ingresos brutos y ciertos indicadores objetivos, como la superficie del local, la cantidad de KW de electricidad consumidos, la cantidad de empleados y el precio unitario máximo de venta de los productos vendidos. En base a estos indicadores, se determinó por reglamento el monto del monotributo a ingresar por mes, que varía de \$ 73 para aquellos con ingresos hasta \$12.000 anuales y llega a \$ 512 mensuales para los que tienen ingresos entre \$120.000 y \$144.000 anuales.

En Brasil se aprobó también en 1997 un sistema para pequeños contribuyentes de impuestos federales, denominado SIMPLES, pero que no incluye al ICMS, aunque los estados pueden adherir al mismo. Sin embargo, los estados han preferido mantener sus regímenes de pequeños contribuyentes en el ICMS y muy pocos adhirieron al Simples federal. Este sistema también opcional, permite inscribirse a “microempresas y empresas de pequeño porte”, cuyos ingreso brutos anuales no superen Reales

1.200.000. El pago del SIMPLES sustituye los siguientes impuestos y contribuciones federales:

- 1) Renta de Personas Jurídicas (IRPJ);
- 2) la contribución social sobre el lucro líquido (CSLL);
- 3) la contribución de las empresas para el financiamiento de la seguridad social (COFINS), que es un impuesto en cascada del 3% sobre la facturación de las empresas;
- 4) el impuesto sobre productos industrializados (IPI);
- 5) el impuesto para fines sociales (PIS/PASEP), que también es un impuesto del 0,65% sobre la facturación de las empresas; y
- 6) las contribuciones patronales de seguridad social.

El Simples se liquida en base a porcentajes aplicados sobre la facturación de las empresas que optaron por el sistema y varía según una escala progresiva que va del 3% para las microempresas con ingresos anuales hasta R\$ 60.000 y llega al 7% para empresas de Pequeño Porte con ingresos hasta R\$ 1.200.000. Si bien el Simples no se refiere al ICMS de los estados de Brasil, se lo incluyó aquí para permitir una mejor comparación con el monotributo de Argentina.

En cambio, en Paraguay y Uruguay se aplican dos regímenes parecidos de “Tributo Único”, para pequeños contribuyentes que reemplazan para esos contribuyentes el IVA y el impuesto sobre la renta de empresas. En Paraguay solo pueden optar las pequeñas empresa cuyos ingresos no superen u\$s 10.800 en el año. No pueden optar los profesionales, ni tampoco los proveedores del estado. También se clasifican en categorías considerando los sueldos, alquileres pagados, compras de mercaderías y gastos en servicios públicos. El impuesto a abonar es del 4% sobre los ingresos brutos.

En Uruguay se aplica el impuesto a las pequeñas empresas (IPE), que implica el pago de una cuota fija mensual de alrededor de u\$s 75, pudiendo optar las empresas que no superen una facturación anual de u\$s 25.000. También en este caso solo se reemplaza el impuesto sobre la renta y el IVA, y como en Paraguay se deberán pagar normalmente las aportaciones para la seguridad social.

iii. Síntesis sobre la situación actual del IVA

En el cuadro 13 se halla la comparación de la situación actual de los IVAs, pero aquí se presenta una breve síntesis:

- 1) Hoy los cuatro países miembros aplican un IVA tipo consumo y en base al principio de destino (se gravan importaciones y se desgravan exportaciones) para las mercancías o bienes corporales muebles. En cambio, para servicios – que en general no se gravan en el ICMS, sino en el ISS de Brasil- la situación es más heterogénea, ya que se aplica el principio de destino en Argentina y Chile, mientras más bien predomina el principio de origen en Paraguay y Uruguay (prestación de servicios dentro del territorio nacional).
- 2) En todos los casos se gravan las importaciones para retirar las mercancías de la Aduana.

- 3) En todos los casos se aplica el método de impuesto contra impuesto o “débito menos crédito”.
- 4) Las alícuotas generales son del 21% en Argentina, del 21,95 o 20,48% en Brasil (la tasa nominal del 17 o 18% se calcula sobre el precio incluido el mismo IVA), del 10% en Paraguay y del 23% en Uruguay. En Argentina se aplica una tasa especial del 27% para ciertos servicios públicos (electricidad, teléfono, suministro de agua corriente) prestados a pequeños contribuyentes que no son responsables inscriptos en el IVA y como se vio se aplica la tasa reducida del 10,5% para una serie reducida de bienes (ganado vacuno, verduras, frutas, empresas de construcción, etc). En Uruguay también se aplica una tasa reducida del 14% para una serie de rubros de la canasta familiar (alimentos, medicamentos y servicio de hoteles). Además por una reforma aprobada en diciembre de 2000 (“ley de urgente consideración N° 17.243”) para aumentar la recaudación del IVA, se dispuso gravar al 14% varios rubros antes exentos, tal como servicios de salud no prestados por mutuales, seguros privados de salud e intereses de préstamos para consumo. También en Uruguay la misma norma dispuso aplicar la tasa general del 23% a la leche de larga vida y a los servicios del Correo Nacional. En cambio en Paraguay (10%) y Chile (18%) se aplica una sola alícuota en el IVA.
- 5) La base del IVA se halla generalizada sobre bienes y servicios en Argentina, Uruguay y Paraguay, mientras que en Brasil el ICMS grava la generalidad de las mercancías y solo los servicios de comunicaciones y transportes intermunicipales o interestaduais. En los tres países se ha ampliado gradualmente la base del IVA en los últimos años, al reducir la cantidad de exenciones. Sin embargo, el IVA más generalizado todavía sigue siendo el de Chile.
- 6) También en Argentina, Paraguay, Uruguay y Chile existen mecanismos de devolución del IVA a los exportadores cuando los créditos por insumos no alcanzan a ser compensados con los débitos por ventas en el mercado interno. En cambio, en el ICMS de los estados de Brasil los saldos a favor de los exportadores no son devueltos por las respectivas administraciones tributarias y solo pueden compensarse con débitos por ventas internas, pero en 1999 se dispuso que esos saldos pueden ser transferidos a otros contribuyentes del ICMS del mismo estado.
- 7) En Brasil, desde 1995, se estudia la modificación a fondo del ICMS mediante la propuesta 175/95 del Gobierno Federal y a las propuestas posteriores de 1997 (elaborada por la Secretaría de la Receita Federal y presentada por el Ministerio de Hacienda) y de 1999 (modificación de la propuesta original 175/95 presentada por el relator de la Comisión Especial de la Cámara de Diputados, Diputado Mussa Demes). Estas propuestas tienden a solucionar varios de los actuales problemas del ICMS, especialmente la guerra de incentivos y los efectos de acumulación que todavía genera la actual separación de la tributación al consumo de mercancías y servicios. Para ello la propuesta original 175/95 propuso reemplazar el actual ICMS, el IPI y varias de las contribuciones que financian la seguridad social (Cofins, Pis-Pasep, etc.) por un IVA compartido o “partilhado” entre el gobierno federal y los estados. Así al nuevo IVA estadual,

que sería de tipo destino internamente, se agregaría la sobretasa del IVA federal que sería administrado por la Receita Federal. Los estados seguirían administrando el nuevo IVA estadual. Así cada operación gravada pagaría conjuntamente los dos IVAs y para evitar la competencia entre los estados se aplicaría según una ley única aplicada en todo el territorio de Brasil. Además, este IVA compartido permitiría eliminar o reducir las actuales maniobras evasivas (“passeio da nota fiscal”) que ahora se realizan disfrazando operaciones internas, como mercancías enviadas a otros estados (gravadas a una alícuota menor a las operaciones internas) o a la Zona Franca de Manaus que están totalmente exentas, así como la nueva evasión que podría ocurrir en las operaciones interestaduais al cambiar gradualmente el actual ICMS que funciona tipo origen (cobra el estado de origen) hacia el tipo destino (cobraría el estado de destino). Así en estas ventas de un estado a otro estado, la recaudación se aseguraría mediante el cobro en origen de los dos impuestos (el federal y el estadual) por la Receita Federal, quien luego devolvería al comprador como crédito el IVA estadual pagado en origen para que lo abone al estado de destino. Así las operaciones interjurisdiccionales quedarían registradas por la Receita Federal que cobraría tanto el nuevo impuesto federal como el estadual, para facilitar el control de su IVA por el estado de destino.

Y al pasar gradualmente de un ICMS tipo origen a uno de destino, se evitaría el actual problema que se genera ahora con las exportaciones, ya que el estado desde donde se exporta puede estar compensando partes del ICMS que fueron cobradas por otro estado.

De esta forma, mediante este ingenioso mecanismo en las operaciones entre estados el IVA estadual se aplicaría en base al principio de destino, pero se seguirían cobrando en origen por la Receita Federal para evitar la evasión.

- 8) Con objetivos similares, en 1997 se presentó otra propuesta de la Secretaría de la Receita Federal del Ministerio da Fazenda que proponía:
 - a) la creación de un IVA Federal que gravara bienes y servicios con una alícuota única e inferior a la actual del ICMS y cuya recaudación sería participado a los estados.
 - b) Además, se proponía aplicar un impuesto a las ventas minoristas de mercancías de competencia estadual y de servicios de competencia municipal, también con una alícuota única por estado o municipio que incida sobre todos los productos y servicios
 - c) Creación de un impuesto selectivo al consumo de competencias estadual, incidente sobre la venta al consumidor final de un número limitado de bienes, de elevada capacidad recaudatorias, tal como tabacos, bebidas, telecomunicaciones, energía y combustibles.
 - d) Eliminación de los actuales IPI, ICMS, ISS, la contribución social (CSLL), el COFINS y el PIS/PASEP. El IVA federal propuesto se asimilaría así a los vigentes en los demás Países Miembros del Mercosur, lo que facilitaría la futura armonización del IVA, pero como implicaba un serio recorte de las facultades tributarias de los estados y municipios no prosperó.
- 9) Finalmente, en agosto de 1999 se modificó la propuesta original 175/95 por la presentación del Relator de la Comisión Especial de Reforma Tributaria de la

Cámara de Diputados, Diputado Mussa Demes, insistiendo en el IVA compartido entre un nuevo IVA federal y el IVA estadual que a diferencia de la inicial de 1995 comprende tanto mercancías cuanto servicios, pero mantiene la eliminación de los impuestos en cascada sobre la facturación arriba indicados, así como el impuesto al cheque o “Contribución sobre los movimientos financieros” (CPMF) establecida en 1996. Además, también propuso establecer un impuesto a la prestación minorista de servicios a ser aplicado por los municipios. Sin embargo, no hubo acuerdo político para esta propuesta, porque implicaba además que la Unión pagara parte del costo de los incentivos del ICMS utilizados por los estados para atraer inversiones y del ISS municipal, lo que aumentaría el déficit fiscal y tampoco se aprobó. En definitiva, la reforma de la imposición al consumo de Brasil sigue todavía sin aprobarse, debido a la falta de acuerdo y a que las condiciones políticas del año 2000 (elecciones municipales en octubre de ese año), solo permitieron aprobar la Ley de Responsabilidad Fiscal, que fija estrictas normas de limitación del gasto público, del nivel del déficit fiscal de los tres niveles de gobierno, así como también limita los respectivos gastos en personal, etc. Posiblemente esta reforma impositiva se trate durante 2001.

b. Otros impuestos generales al consumo

En los últimos años no hubo mayores cambios en el Impuestos provincial a los ingresos brutos, ni en el ISS de los municipios de Brasil. En el cuadro 13 puede verse la situación actual de esos impuesto con mayor detalle. Aquí solo resta señalar que en Argentina se estudia hace tiempo el posible reemplazo del impuesto a los ingresos brutos por sus efectos distorsivos (tipo cascada o acumulativo), pero hasta ahora no hubo acuerdo del gobierno central con las provincias para concretar su reemplazo por un posible IVA provincial o por un impuesto a las ventas minoristas. También se ha mencionado un esquema de IVA compartido similar al propuesto en Brasil, en que al actual IVA federal se agregaría un IVA provincial que reemplace al actual impuesto provincial a los ingresos brutos. Pese a que este cambio se propuso inicialmente en 1993, tampoco ha sido aprobado por el Congreso de Argentina, debido entre otras razones a la importancia del cambio, ya que el actual impuesto provincial a los ingresos brutos representa (2,17% del Pib) más de la mitad de la recaudación total de los impuestos provinciales (3,80% del Pib en 1999). Aquí conviene recordar la fuerte centralización del sistema tributario argentino en el gobierno central y la debilidad de los impuestos provinciales y municipales, lo que se hace más evidente cuando se compara esta situación con la vigente en Brasil.

Aquí también deben tratarse varias contribuciones para la seguridad social de Brasil que en realidad funcionan como impuestos generales al consumo tipo cascada, ya que son pagadas por las empresas en base a su facturación. Así ocurre con el COFINS y el PIS/PASEP, que además fueron aumentados en los últimos años para ayudar a mejorar las finanzas del Gobierno Federal, lo mismo que pasó con la Contribución sobre los Movimientos Financieros (CPMF) o impuesto sobre los cheques, como se lo conoce en otros países de la región.

Respecto del COFINS (Contribución para el fondo de inversión social), debe recordarse que aunque tenga ese destino, en realidad se trata de un impuesto a las ventas tipo

cascada (plurifásico acumulativo), ya que la materia imponible son las ventas y prestaciones de servicios de las empresas o personas jurídicas. Esta contribución hasta 1998 se aplicaba con la tasa del 2%, pero la reforma aprobada en ese año dispuso aumentarla al 3%.

En cambio, la Contribución para los Programas de Integración Social (PIS/PASEP), que también deben pagar las empresas y ahora otros sujetos pasivos, es un poco más bien híbrida, ya que adopta varias bases imponibles, como la facturación bruta, la nómina salarial, los ingresos brutos y algunas bases presuntas. Sin embargo, como tiende a predominar como base imponible la facturación, puede también considerarse mayoritariamente como un impuesto a las ventas en cascada. La alícuota general se mantiene en el 0,65% pero en 1998 la Medida Provisoria 1858 aprobada en noviembre de ese año que aumentó varios impuestos, dispuso que la contribución para el PIS/PASEP también alcance a una serie de instituciones que antes no estaban gravadas. Así desde 1° de enero del 2000, esa contribución se aplicará con la alícuota del 1% sobre la nómina de salarios de:

- i) templos de cualquier culto;
- ii) partidos políticos;
- iii) instituciones de educación y asistencia social privadas;
- iv) instituciones de carácter filantrópico, recreativo, cultural y científico;
- v) sindicatos, federaciones y confederaciones;
- vi) fundaciones de derecho privado;
- vii) condominios de propietarios de inmuebles residenciales o comerciales;
- viii) la Organización de Cooperativas Brasileñas, etc.

Aunque no se trata de un impuesto general al consumo y por ello se tratará más adelante, habiendo visto las principales reformas de Brasil de los últimos años conviene señalar aquí el aumento de la CPMF o impuesto a los cheques, que fuera establecida en 1996 y se aumentó en 1998 del 0,20% al 0,38%.

3. Impuestos selectivos al consumo

En este grupo de impuestos no hubo cambios muy significativos en los últimos años, ya que se refieren más bien a variaciones en las alícuotas de algunos de los rubros gravados. Se sigue manteniendo la misma estructura básica de 1995, ya que mantienen los impuestos tipo monofásicos vigentes en Argentina ("impuestos internos"), Paraguay ("impuesto selectivos al consumo") y Uruguay ("Impuesto específico interno o IMESI"). También se mantiene el "Impuesto sobre productos industrializados" o IPI de Brasil, que a diferencia de los anteriores adopta la forma técnica de valor agregado y grava un mayor número de bienes que los anteriores. En el cuadro 13, también se puede observar las principales características de cada uno de estos impuestos selectivos al consumo, accisas o especiales, como se denominan en algunos casos.

Las reformas más trascendentes en los últimos años para tipo de impuestos se produjeron en Argentina y Brasil; en cambio hubo menos modificaciones en Paraguay y Uruguay. En Brasil a fines de 1997, dentro del paquete de medidas para mejorar la situación fiscal, se aumentó el IPI sobre automóviles, cerveza y bebidas alcohólicas. En cambio en Argentina primero se redujeron los impuestos internos en 1996 y luego se aumentaron a fines de 1999. En 1996 se redujeron los aplicados sobre bebidas gaseosas, cerveza, vinos y bebidas alcohólicas y luego

en 1999 se aumentaron los que gravan las bebidas alcohólicas, la cerveza, los automóviles, los cigarrillos y se aplicó un nuevo impuesto del 4% sobre la telefonía celular y satelital. También se gravaron los automóviles gasoleros con una tasa del 10%. Es que las reformas aplicadas en Argentina desde 1993 y luego en 1996 redujeron sensiblemente los impuestos internos, cuya recaudación medida respecto del Pib cayó a menos del 60% de la que se obtenía tradicionalmente (alrededor de 1% del Pib). Por ello, la reforma aprobada a fines de 1999 trató de recuperar la recaudación de estos impuestos, que para todo el año 2000 se estima aumentaron alrededor del 4% .

La situación actual de los impuestos selectivos al consumo en los Países Miembros del Mercosur se puede resumir así:

- 1) Se mantiene la forma monofásica al nivel de productor final o importador de los bienes gravados en Argentina, Paraguay y Uruguay, así como la técnica IVA para el IPI de Brasil, cuya base imponible es mayor que en los restantes Países Miembros.
- 2) Los tabacos y cigarrillos siguen proporcionando la mayor recaudación de estos impuestos. En Argentina, los cigarrillos se gravan al 166%, mientras que en Brasil pagan el 365% y en Uruguay al 233% sobre el precio neto de impuesto.
- 3) En general, estos impuestos selectivos gravan productos similares en los cuatro Países Miembros, tales como tabacos, bebidas, combustibles, etc.; en cambio aparece mayor dispersión en cuanto a bienes que denotan mayor capacidad contributiva, tal como aparatos de foto y audio, automóviles, motocicletas, yates, etc. En general, se estima que estos impuestos selectivos son más elevados en Brasil y Uruguay que en Argentina y Paraguay.
- 4) Se ha hallado discriminación para productos importados gravados por los impuestos selectivos en Paraguay y Uruguay, ya que para ciertos rubros importados se aplican tasas más elevadas que a similares productos nacionales. Hubo un fuerte conflicto entre Argentina y Uruguay en el Mercosur por el tratamiento más elevado aplicado a los cigarrillos importados en Uruguay, que se solucionó cuando este país se comprometió a eliminar esa discriminación.
- 5) El nivel de alícuotas de los impuestos selectivos varía entre 4,17% y 166% en Argentina, del 0 al 365% en Brasil, del 8 al 50% en Paraguay y del 0,5% al 265% en Uruguay.
- 6) En todos los países se aplican en base al principio de destino, por el que se gravan importaciones y se desgravan exportaciones.

4. Impuestos al patrimonio

Dado que estos impuestos pueden ser generales o parciales, conviene tratarlos por separado.

a. Impuestos globales al patrimonio

En cuanto a los globales, se mantiene en términos generales la situación imperante en 1996, ya que solo se aplican impuestos generales sobre el patrimonio o activos de las personas físicas y empresas en Argentina y Uruguay. En cambio, no existen en Brasil y Paraguay.

En Argentina es donde hubo más cambios en estos tributos, mientras hubo más estabilidad en Uruguay. El impuesto sobre bienes personales de las personas físicas de Argentina se aplicó con pocas variaciones hasta 1999, gravando activos ubicados en el país y en el extranjero (inmuebles, automotores, obras de arte, mobiliario, acciones, títulos, depósitos en instituciones financieras, etc). Desde 1995 se amplió la base imponible, ya que ahora se gravan algunos bienes antes exentos, tales como títulos públicos, acciones, depósitos a plazo fijo en instituciones financieras, etc.

El mínimo no imponible era y se mantiene en u\$s 102.300, pero a fines de 1999 por la ley 25.239 se aprobó una reforma que comenzó a regir en la liquidación al 31 diciembre de 1999 que básicamente aumentó la alícuota del gravamen. La tasa única del 0,50% que se aplicaba antes, ahora solo se aplica para el activo de hasta \$ 200.000 y cuando el conjunto de bienes personales supera ese monto sobre el total se aplica la nueva alícuota del 0,75%. O sea que rige una progresividad por clases o bloques y no por escalas de tipo continuo.

Además, se modificaron algunas normas de valuación para títulos valores emitidos en el exterior que no coticen en bolsas. Asimismo, se dispusieron mayores normas de control para tenencia de acciones de sociedades anónimas ubicadas en países que no apliquen sistemas de acciones nominativas.

En cuanto al impuesto sobre el patrimonio neto de Uruguay, prácticamente no hubo reformas desde 1996 (Ley 16.736) y se sigue aplicando para las personas físicas sobre el activo menos el pasivo bancario. El mínimo no imponible se mantiene en alrededor de u\$s 25.000 y la escala de tasas se mantiene variando del 0,7 al 3,0%. A diferencia del impuesto de Argentina, solo grava los bienes ubicados en el territorio de Uruguay.

Este mismo impuesto al patrimonio también se aplica a las personas jurídicas constituidas en Uruguay que son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta (IRIC). Pero en este caso el patrimonio neto se grava con la tasa única del 1,5%. En cambio, el patrimonio de personas jurídicas que se dedican a la actividad bancaria o financiera se grava con la tasa del 2,8%.

En cuanto al impuesto sobre activos de empresas de Argentina que regía a partir de 1989, se derogó a mediados de 1995. Pero la ley 25.063 del 31/12/98 estableció un nuevo gravamen denominado "Impuesto a la ganancia mínima presunta" que rige desde enero de 1999 y es parecido al anterior impuesto sobre activos de empresas. Como la finalidad es asegurar un mínimo de recaudación de las empresas y reducir la evasión del impuesto a las ganancias, se dispuso que del nuevo gravamen se descuenta como crédito el impuesto a la renta o ganancias (como se denomina en Argentina) determinado en el mismo ejercicio fiscal.

Este nuevo gravamen se aplica al 1% sobre los activos de las empresas y grava a las sociedades domiciliadas en el país, las asociaciones civiles y fundaciones, las empresas unipersonales, los fideicomisos constituidos en el país, los fondos comunes

de inversión constituidos en el país y los establecimientos estables y sucursales, domiciliados o ubicados en el país que pertenezcan a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior. Es decir, se aplica genéricamente sobre las empresas que desarrollan actividades en el país.

Como criterio jurisdiccional se aplica el criterio “mundial, ya que para las empresas domiciliadas en el país grava tanto los activos ubicados en el país como en el extranjero. Asimismo, los criterios de valuación son muy similares a los que se aplicaban en el anterior tributo sobre los activos de empresas. Igual que antes, también existe un tratamiento especial para las empresas agropecuarias, ya que la valuación de inmuebles rurales se reduce en el 25% calculado sobre la valuación fiscal correspondiente a la tierra libre de mejoras para el impuesto inmobiliario provincial o en \$ 200.000, el que resulte mayor.

Para todas las empresa se aplica un mínimo no imponible de \$ 200.000, de tal forma que la alícuota del 1% se aplica sobre el valor de los activos que supere ese monto. Como se dijo, el impuesto a las ganancias se deduce de este gravamen, sin dar derecho a devolución o de saldos a favor si el impuesto a las ganancias supera a este gravamen.

En cambio, si el impuesto a la renta mínima presunta supera al impuesto a las ganancias del ejercicio, la porción no compensada del nuevo gravamen podrá absorberse en cualquiera de los diez ejercicios futuros en que haya un excedente del impuesto a las ganancias sobre este gravamen.

b. Impuestos parciales al patrimonio

i. Impuestos a la propiedad de inmuebles y automotores

Los principales impuestos parciales a la propiedad vigentes en el cuatro Países Miembros siguen siendo los que gravan los inmuebles urbanos o rurales, seguidos por las patentes de automotores. Como se trata de típicos impuestos de los gobiernos subnacionales, en todos los Países Miembros son aplicados por las provincias o municipios. En el caso del impuesto inmobiliario y de la patente automotor la situación es la siguiente:

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
a) inmobiliario urbano	provincial	municipal	municipal	Municipal
b) inmobiliario rural	provincial	federal	municipal	municipal
c) patente automotor	provincial	estadual	municipal	municipal

En Argentina las facultades tributarias de los municipios se fijan en las respectivas Constituciones provinciales y por lo general los municipios no pueden aplicar impuestos, sino solo tasas retributivas de servicios. Sin embargo, en algunas provincias donde se realizaron reformas constitucionales, el inmobiliario urbano se asignó a los municipios, tal como ocurre en Chaco y La Pampa. En Brasil el impuesto inmobiliario urbano pertenece a los municipios, mientras que el inmobiliario rural pertenece a la Unión, pero se utiliza más bien como instrumento para programas de colonización agraria, por lo que su recaudación se atribuye al Instituto Federal encargado de ejecutar esos programas.

En relación al nivel del impuesto inmobiliario y de las patentes sobre automotores, en general hubo pocas variaciones en los últimos años y las recaudaciones tendieron a mantenerse en términos reales. Particularmente en el impuesto inmobiliario tendieron a actualizar las valuaciones fiscales, para que no se alejen demasiado de los valores de mercado, pero en términos generales se mantienen por debajo de tales valores. Así, en varias provincias de Argentina las valuaciones fiscales oscilan alrededor del 50 o 60% de los valores de mercado. En cambio, en pocos casos se modificaron las alícuotas, que tendieron a mantenerse estables alrededor del 1% de la valuación fiscal.

En cuanto a la administración de los impuestos sobre inmuebles se está avanzando lentamente y en general se nota un estancamiento en este campo. Tal como ocurre en Argentina y Paraguay, por un lado se avanza muy lentamente en el establecimiento y mejora del catastro y por el otro la administración y cobro del tributo presenta problemas serios. Así por ejemplo, en varias provincias de Argentina apenas se cobra efectivamente alrededor del 50% del impuesto inmobiliario facturado. De todas maneras, la recaudación del impuesto inmobiliario en Argentina se mantuvo relativamente estable alrededor del 0,60 % del Pib hasta 1998, pero mostró descensos de ese porcentaje en 1999 y 2000. En cambio, en Brasil en los últimos años se observa una recuperación del IPTU (inmobiliario urbano municipal), ya que su recaudación total pasó del 0,24% del Pib en 1994 al 0,40% del Pib en 1998 y al 0,47% en 1999.

El impuesto provincial sobre automotores mostró en Argentina un desempeño parecido al del inmobiliario, que en parte puede atribuirse a la crisis económica de 1999 y en parte a los problemas de administración arriba citados, ya que luego de ascender entre 1995 y 1998 (en este año llegó al 0,32% del Pib), muestra descensos en 1999 y 2000. En cambio, en Brasil la recaudación del impuesto estadual sobre vehículos automotores (IPVA), muestra un aumento notable desde 1994, ya que pasó del 0,17% del Pib en ese año y años anteriores, al 0,40% en 1996 y al 0,49% en 1999.

ii. Impuestos sobre las transferencias de inmuebles

En Argentina, Brasil y Uruguay se aplican impuestos a las transferencias de inmuebles, que no han sufrido cambios relevantes desde 1995 y cuyas alícuotas se mantienen en el 1,5% en Argentina, 2% en Brasil (municipal) y 4% en Uruguay. En todos los Países Miembros su rendimiento fiscal es poco importante, ya que en Argentina solo llega al 0,002% del Pib y en Brasil representa alrededor del 0,10% del Pib. En cambio, no se aplica este impuesto en Paraguay.

5. Impuestos sobre la mano de obra

En el campo de las contribuciones y aportes de la seguridad social, así como en otros impuestos sobre la mano de obra, hubo una importante reforma en **Uruguay** (setiembre 1995), reformas adicionales en Argentina y una intensa discusión y pocas reformas de fondo en Brasil.

En Paraguay no hubo cambios respecto de 1995. En el cuadro 15, puede verse la actual situación de esos aportes y contribuciones en los cuatro Países Miembros a fines de 2000.

En los últimos años la reforma más importante de la seguridad social se produjo en Uruguay mediante la ley 16.713 de setiembre de 1995, que convirtió el anterior sistema de reparto en un sistema mixto, con un régimen de jubilación por solidaridad intergeneracional (sistema público de reparto) y otra por el régimen de ahorro individual obligatorio (sistema de capitalización) que es administrado por las Administradoras de los Fondos de Ahorro Previsional (AFAP). Es decir, es un régimen mixto similar en cierto sentido al aprobado en Argentina en 1994. Asimismo, se dispuso que el sistema público solo se aplicará a todos los trabajadores por sus remuneraciones hasta la suma de u\$s 5.000 (cinco mil pesos uruguayos) dando origen a prestaciones que se financian mediante los aportes personales, patronales y del estado. En este régimen los trabajadores activos con sus aportaciones financian las prestaciones de los pasivos, juntamente con los aportes patronales, los tributos afectados y la asistencia financiera estatal.

Para el tramo de remuneraciones superiores a u\$s 5.000 mensuales y hasta u\$s 15.000 mensuales se aplicará únicamente el régimen por ahorro individual obligatorio, dando origen a prestaciones que se financian exclusivamente con los aportes personales. Finalmente, por las remuneraciones que excedan de u\$s 15.000 mensuales, el trabajador podrá aportar voluntariamente a cualquiera de las AFAP.

Pero además se dispuso que los afiliados al Banco de Previsión Social (administra el sistema público de reparto) con remuneraciones hasta u\$s 5.000 podrán optar por quedar incluidos en el régimen de ahorro individual obligatorio por el 50% de sus remuneraciones. Por el restante 50% deberán aportar obligatoriamente al régimen de reparto. Asimismo, los afiliados que al inicio de su incorporación al régimen tengan remuneraciones entre u\$s 5.000 y u\$s 7.500 mensuales, aportarán al régimen de ahorro individual obligatorio únicamente por el 50% de sus remuneraciones comprendidas en el tramo hasta u\$s 5.000. Por las demás asignaciones aportarán al régimen de reparto o de solidaridad intergeneracional. Y finalmente, tal como se dice arriba, aquellos que tuvieran asignaciones superiores a u\$s 15.000 mensuales, podrán aportar voluntariamente a cualquiera de las AFAP.

Además, se modificaron las edades jubilatorias, fijándolas en sesenta años para los hombres y cincuenta y cinco para las mujeres, pero en este caso se aumenta gradualmente la edad jubilatoria a 56 años en 1997, 58 en 2000 y 59 años a partir del 1° de enero del 2001.

Finalmente, en este breve resumen de la reforma de la seguridad social de Uruguay, se dispuso incrementar la tasa del aporte personal al 15% y disminuir el aporte patronal jubilatorio en dos puntos porcentuales. Pero esta disminución del aporte patronal jubilatorio no se aplicará a los organismos estatales ni de los empresarios rurales.

Por otra parte, el régimen de transición dispuso que los afiliados al banco de Previsión Social que a la entrada de vigencia de la reforma tuvieran cuarenta o más años de edad, podrían optar dentro de los 180 días de la promulgación de la reforma por cualquiera de los dos sistemas del nuevo régimen de la ley 16.713.

En el caso de **Brasil** hubo varios intentos para aprobar una reforma de fondo de la seguridad social basada actualmente en el sistema de reparto, debido al elevado déficit que genera, así como por las desigualdades de los diferentes regímenes vigentes en cuanto a beneficios y costos. Sin embargo, hasta ahora solo se aprobaron reformas parciales y la reforma de fondo

sigue pendiente. Debido precisamente al elevado y creciente déficit de la seguridad social, paulatinamente se fueron agregando impuestos y contribuciones especiales, además de los aportes personales y patronales, tal como el COFINS, la Contribución Social (adicional del 12% sobre la renta neta imponible del impuesto sobre la renta de personas jurídicas), etc. Sin embargo, el IPEA ha estimado que el déficit de la “previdencia social” de los funcionarios públicos ha llegado en 1998 a alrededor del 1,8% del Pib y el déficit total de la seguridad social al 2,42% del Pib, debido entre otras causas a la edad muy temprana para las jubilaciones ordinarias, a los pocos años de servicio que se requieren y a otros defectos estructurales del actual sistema de reparto, tal como los múltiples regímenes privilegiados que existen (“aposentadorias especiais”). “En 1997 el gobierno federal pagó jubilaciones y pensiones por valor de R\$ 18,8 billones y solo recaudó R\$ 2,6 billones por contribuciones de los funcionarios activos”³.

En mayo de 1998 aprobó una reforma por el Congreso Federal que solo aumentó la edad jubilatoria a 55 años para los hombres y a 48 años para las mujeres, pero no se aprobaron otros aspectos importantes debido a la falta de acuerdo político.

Con anterioridad se aprobó otra norma que permitió que se constituyeran sistemas voluntarios de capitalización, pero hasta ahora solo han tenido escaso desarrollo. Se estima que los fondos voluntarios de pensión apenas alcanzan al 15% del Pib.

Según el informe de IPEA que se menciona, en 1995 el 65% de los hombres y el 72% de las mujeres que se jubilaron lo hicieron con una edad de hasta 55 años.

También en 1998 se aprobaron otras medidas para reducir el déficit de la seguridad social, tal como el establecimiento de impuestos adicionales del 9% a los empleados y jubilados y del 11% para las jubilaciones mayores a R\$ 1.600. Pero ambas medidas fueron declaradas inconstitucionales por el Supremo Tribunal de Justicia de Brasil. En cambio, además de las edades mínimas arriba indicadas, también se fijaron montos máximos para las nuevas jubilaciones, que se fijaron R\$ 2.000 para 1999 y 2000.

Como resultado del paquete de medidas fiscales aplicadas en 1998 (impuestos y contribuciones extraordinarias), así como el control de los gastos, se redujo el déficit de la seguridad social y del resto de la Unión y logró generar elevados superávits primarios (sin considerar el pago de intereses por la deuda pública). Así los aumentos del COFINS, de las contribuciones sociales (CSLL), del CPMF, etc. contribuyeron significativamente a mejorar las finanzas públicas en Brasil, y en particular a reducir el déficit de la seguridad social. Pero por tratarse en varios casos de medidas coyunturales vigentes por pocos años, sigue sin resolverse el problema estructural o de fondo de la seguridad social.

En consecuencia, siguen pendientes dos de las reformas de fondo de Brasil: la tributaria y de la seguridad social, que posiblemente se encaren en un futuro cercano.

En cuanto a la situación de la seguridad social de **Argentina**, luego de la reforma de fondo de 1994, que convirtió el sistema de reparto en un sistema mixto, parte de reparto y parte de capitalización administrado por las AFJP privadas, solo hubo ajustes parciales en el nivel de los aportes. Especialmente desde 1993 se redujeron de manera gradual los aportes patronales con la finalidad de fomentar el empleo de mano de obra en las actividades primarias y la industria. Estas rebajas de los aportes patronales se fijaron por zonas o regiones, favoreciendo más a las

³ IPEA, “Carta de conjuntura” N° 80, Rio de Janeiro, mayo 1998.

regiones más rezagadas del país y así casi no beneficiaron a las empresas establecidas en las zonas más avanzadas, como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Así, el aporte patronal nominal para jubilaciones, que es del 16%, así como los aportes patronales a las ex Cajas de subsidios Familiares, al Fondo Nacional de Empleo, al PAMI (obra social para jubilados) y al régimen para Obras Sociales, se fueron rebajando gradualmente. Estas rebajas del aporte patronal para jubilaciones variaban de 0 en las zonas más avanzadas hasta el 80% en las zonas de menor desarrollo relativo.

Se ha estimado que en promedio para todo el país, la rebaja de los aportes patronales nominales oscilaba alrededor del 40 %. Sin embargo, por problemas financieros del sistema de seguridad social, posteriormente se suspendió el avance en el programa de rebaja de los aportes patronales.

Así, por el Decreto 176 de 1999, se dispuso anular la nueva rebaja de aportes patronales que debía regir desde el 1° diciembre de 1999, de tal manera que sigue rigiendo la tabla de rebajas por regiones vigente desde el 1° de agosto de 1999.

Finalmente en Argentina, debido a los crecientes déficits que se venían produciendo en el sistema de seguridad social, el Decreto 1306 del 29/12/2000 (de Necesidad y Urgencia), introdujo nuevas reformas de trascendencia en el régimen integrado de jubilaciones y pensiones con la finalidad de mejorar la solvencia intertemporal del sistema jubilatorio y otorgar mayor equidad y solidaridad al régimen. Las principales reformas pueden sintetizarse así:

- 1) Se preserva el sistema de reparto y se fija un mínimo de u\$s 300 para todas las jubilaciones (el actual mínimo es de \$ 180);
- 2) Se establece un beneficio universal de \$ 100 para todos los ciudadanos y residentes extranjeros con más de quince años de residencia continua en el país, con más de setenta y cinco años de edad y con carencia de bienes. Se protege así con el criterio de solidaridad a aquellas personas que no pueden acceder al sistema jubilatorio por no reunir las condiciones necesarias, en especial dada la gran cantidad de personas que trabajaron y trabajan en “negro” por la gran evasión de los aportes de la seguridad social (se ha estimado que esta evasión es superior al 50%);
- 3) Se amplía gradualmente la edad jubilatoria de la mujer a 65 años (igual que la edad fijada para los hombres);
- 4) Se reemplaza la garantía estatal (prestación básica universal de \$ 200 por una prestación suplementaria, que será inferior y que alcanza a los sueldos de hasta \$ 1.950 (se elimina así este beneficio que otorgaba el régimen anterior para quienes tienen ingresos salariales que superan el triple del ingreso medio por habitante);
- 5) Se mejora el sistema de capitalización mediante una serie de normas que:
 - i) reducen las comisiones de las AFJP,
 - ii) no permite que ninguna AFJP pueda acaparar más del 27,5% del mercado,
 - iii) introduce normas que mejoran las condiciones de transparencia, equidad y competitividad de las comisiones,
 - iv) nuevo sistema de asignación de aportantes indecisos para asegurar un mayor ahorro en su futura jubilación (antes se asignaban en forma uniforme entre todas

las administradores, mientras que ahora se asignaran a las administradoras con menores comisiones), etc.

Para terminar esta sección y señalar las asimetrías en este campo, puede resumirse el nivel de aportes y contribuciones de la seguridad social en los cuatro Países Miembros:

	Aportes patronales	Aporte personal	Aportes totales
Argentina	32% (1)	17%	49%
Brasil	31,5%	8 a 11%	39,5 – 44,5%
Paraguay	16,5%	9,5%	26%
Uruguay	18,5%	19, 25 – 24, 25	37,75 – 42,75

(1) Recordar que el aporte patronal jubilatorio del 16 % se aplica con rebajas según regiones, que en promedio llegarían al 40%.

Tal como se nota, los aportes y contribuciones de seguridad social totales son superiores en Argentina que en Brasil y Uruguay, manteniéndose el menor nivel en Paraguay. Pero se debe relativizar esta conclusión si se considera que en Argentina rige una rebaja por regiones del aporte patronal 16%. Además, se notan niveles parecidos de esos aportes en Brasil y Uruguay, aunque son levemente superiores en el primer país.

Finalmente, cabe recordar que en **Chile** el sistema de seguridad social se halla totalmente privatizado desde hace varios años, mediante un sistema de capitalización en base al aporte personal de los empleados. Los empleados aportan el 10% de su salario para el régimen de retiro, más 2,55 a 3,4% por invalidez y 7% para el sistema de salud, lo que hace un aporte total personal que varía del 19,5% al 20,4%. Los empleadores solo deben pagar un aporte para cubrir el riesgo de accidentes de trabajo, que varía del 0,90% al 3,40% y no existen aportes patronales para retiro. En consecuencia, en Chile el total de aportes y contribuciones para seguridad social varían del 20,4% al 23,8% del salario.

6. Otros impuestos relevantes en cada País Miembro

Aquí se comentarán otros impuestos que son relevantes en cada país y especialmente aquellos que tuvieron variaciones en los últimos años. Dado que se consideran tributos de diverso tipo que son diferentes de las categorías principales arriba comentadas, el análisis se hará por separado para cada uno de los Países Miembros.

En **Argentina** el principal tributo que resta comentar es el “Impuesto a los intereses y al costo financiero del endeudamiento empresarial”, que fuera aprobado a fines de 1998 con la finalidad - según la exposición de motivos que acompañó al proyecto de ley- de tratar de acercar los incentivos fiscales al uso del capital propio en las empresas, respecto del endeudamiento o fondos de terceros, ya que además de deducirse los intereses de la materia imponible del impuesto a la renta de las empresas, existen numerosas exenciones a los intereses recibidos por las personas físicas. El nuevo impuesto grava al 15% el pago de intereses y el costo financiero del endeudamiento empresarial. En 1999 este gravamen generó u\$s 1.475 millones o

el 0,52% del Pib. Se grava los intereses pagados por las empresas, ya sea por créditos en instituciones financieras, por emisión de obligaciones negociables cuyos tenedores sean personas físicas o beneficiarios del exterior o por préstamos otorgados por personas físicas. Los sujetos del gravamen son las empresas tomadoras de crédito y las emisoras de obligaciones negociables.

Este impuesto fue muy criticado por su impacto sobre las pequeñas y medianas empresas, especialmente por las elevadas tasas de interés real que rigen en Argentina. Por estos motivos, la reforma de fines de 1999 dispuso poner límites al monto del impuesto del 15%, disponiendo que el mismo no puede exceder el monto el 2,25% sobre el capital que genera dichos intereses y en proporción al tiempo transcurrido. De tal forma que el impuesto se aplica hasta un interés máximo del 15% anual, mientras que las PYMES deben pagar tasas de interés sustancialmente superiores.

Finalmente, la ley 25.360 de diciembre de 2000 rebajó la alícuota al 10% desde el 1° de enero de ese año y al 8% desde el 1° de julio de 2001. Además, se dispuso que el monto ingresado por este impuesto podrá computarse como pago a cuenta del impuesto a las ganancias y a la ganancia mínima presunta.

Otros impuestos relevantes en Argentina son los que gravan los combustibles líquidos, cuya recaudación ascendió a u\$s 3.588 millones en 1999 (1,26% del Pib). Básicamente grava las naftas o gasolina para automotores, así como el consumo de gas oil. Estos impuestos se aplican de manera específica, pero equivalen al 73% del precio de venta al público en las naftas sin plomo y suben al 89% del precio sin impuesto en el caso de la nafta con plomo. En cambio, el gas oil solo se grava al 32% del precio de venta al público.

Finalmente, existen impuestos menores como el de sellos provincial, sobre radio y TV, juegos de azar, sobre la electricidad, ventas de gas, etc. Además de los impuestos provinciales arriba comentados, los municipios aplican tasas retributivas de servicios, tal como las de inspección a locales comerciales y fabriles (cuya base son los ingresos brutos), de alumbrado, barrido y limpieza, etc.

En **Brasil** entre los otros impuestos se pueden citar el impuesto sobre operaciones financieras (IOF) federal, la contribución sobre movimientos financieros (CPMF), también federal y las tasas estatales y municipales.

El IOF es un tributo federal que grava las operaciones de crédito realizadas en el país, así como las operaciones de cambio y seguros. Su recaudación ha oscilado alrededor del 0,40% del Pib, pero en 1999 llegó a R\$ 4.844 millones (0,50% del Pib), debido, entre otras causas, al ascenso de las alícuotas y a nuevas operaciones gravadas. Las tasas se aplican con gran variación, ya que van del 0 al 25%. El CPMF grava las transacciones financieras (cheques, etc.) al 0,38%.

Además, los tres niveles de gobierno aplican tasas retributivas de servicios.

En **Paraguay** entre los otros impuestos pueden citarse los aplicados sobre “actos y documentos” (también llamado impuesto de sellos), así como los que gravan la comercialización interna de carne ovina. La mayor parte del impuesto sobre actos y documentos se eliminó mediante la ley 125 de 1992, que produjo una gran reforma impositiva e introdujo el IVA. El impuesto sobre actos y documentos solo se sigue aplicando sobre ciertos actos instrumentales y operaciones financieras. En ambos casos, las recaudaciones son bajas.

Finalmente, en **Uruguay** pueden citarse el “impuesto para el fondo de inspección sanitaria” (FIS), que grava con el 1% la exportación de carnes vacunas, ovinas y porcinas, un “impuesto sobre las comisiones”, el “impuesto a los adjudicatarios de licitaciones públicas”, etc. Pero todos ellos son de escaso rendimiento fiscal.

7. Incentivos tributarios

En este capítulo se analizan los incentivos a las exportaciones y a la producción y/o inversión.

a. Incentivos a las exportaciones

En este campo, los países de América Latina en general han tendido a reducir los incentivos que se otorgaban a las exportaciones por razones de saneamiento fiscal y por las represalias que aplicaron los países importadores siguiendo las normas de la Organización Mundial de Comercio (OMC). Y, como estos incentivos son incompatibles con el desarrollo de un grupo de integración económica, en el Mercosur dentro de los acuerdos de Ouro Preto, en 1994 se dictó la Decisión 10/94 por la que esos incentivos a las exportaciones fueron eliminados gradualmente para el comercio intrazona desde 1995 a 1997. En cambio, se dejó libertad para aplicar incentivos a las exportaciones extrazona. La citada Decisión 10 adaptó en realidad las normas de la OMC sobre devolución de impuestos y subsidios a las exportaciones, ya que los cuatro países del Mercosur son Miembros de la OMC. Así se dispuso que la devolución de impuestos indirectos se podrá hacer siempre que se pueda calcular de manera precisa la carga impositiva al momento de la exportación, tal como ocurre por ejemplo con el IVA. Como se dijo antes, hoy los cuatro países aplican un IVA tipo destino que desgrava totalmente las exportaciones y permite calcular y devolver en forma precisa los créditos por insumos gravados utilizados en las exportaciones. En cambio, aunque las normas de la OMC permiten devolver en las exportaciones los impuestos a las ventas tipo cascada, pero “siempre que se devuelva exactamente” el monto de impuestos efectivamente pagado en las etapas anteriores, en los hechos se convierte a los impuestos en cascada en tributos no reembolsables, ya que debería calcularse en cada exportación la carga impositiva, lo que es administrativamente imposible de aplicar. Por ello, en general se aplica reintegros promedios que cubren varios impuestos, tal como ocurre con los reembolsos a las exportaciones en Argentina, que también trata de reembolsar el impuesto provincial a los ingresos brutos. Actualmente, en Argentina los reintegros a la exportación a terceros países varían del 2,3 hasta un máximo del 10%.

Algo similar sucede en Brasil con mecanismos que se usaron para devolver a los exportadores la carga por impuestos en cascada como el COFINS y el Pis/Pasep. Así, durante cierto tiempo se concedió a los exportadores un “crédito presumido” en el IPI para cubrir la carga contenida en las exportaciones por aquellos dos tributos sobre la facturación. Este crédito presumido del IPI fue suspendido desde el 1° de abril de 1999 hasta el 31 diciembre del mismo año por la Medida Provisoria 1924 de octubre 1999, que aumentó varios tributos federales, según se vio arriba.

En Paraguay y Uruguay los incentivos a las exportaciones también descendieron en los últimos años dentro de los programas de saneamiento fiscal encarados por los respectivos gobiernos.

Pero el punto a resaltar aquí es que los incentivos a las exportaciones ya no se aplican más en el comercio intramercado por las distorsiones que generaban en las condiciones de competencia. Y aunque existe libertad de aplicarlos en las exportaciones a terceros países, también se redujeron en los cuatro Países Miembros debido a los programas de saneamiento fiscal, así como por las medidas de represalia que produjeron en los países importadores de acuerdo con las normas de la OMC.

b. Incentivos tributarios a la producción y/o inversión

Este es el campo impositivo en que se han producido más novedades y conflictos en los últimos años en el Mercosur. Si bien en Argentina, Paraguay y Uruguay en los últimos años se redujeron los incentivos tributarios para favorecer a determinadas regiones de cada país o ciertas actividades económicas, en cambio en Brasil hubo un aumento generalizado de incentivos para atraer inversiones, ya sea con el ICMS estadual, el ISS municipal, el impuesto territorial urbano, etc, así como con créditos subsidiados concedidos por los algunos bancos estaduais. Como se dijo arriba, en Brasil se produjo una verdadera “guerra fiscal” entre los estados para atraer nuevas inversiones. Pero conviene realizar la actualización de estos incentivos en cada uno de los cuatro Países Miembros.

En **Argentina** la reducción y racionalización de los incentivos sectoriales y regionales en realidad comenzó con la ley 23.614 de 1988 que congeló los generosos incentivos otorgados hasta ese momento por la provincias y la Secretaría de Industria. Además, se cambió la forma de los beneficios, eliminando las exenciones y desgravaciones e implantando un régimen de “certificados de crédito fiscal” a ser otorgados a las empresas beneficiadas con los que deberían pagar los impuestos debidos. En 1992 la Dirección General Impositiva (hoy AFIP) recuperó su facultad de control impositivo sobre los proyectos beneficiados, lo que permitió reducir la evasión que se había producido anteriormente. Además, desde 1989 no se concedieron nuevos incentivos para proyectos industriales que comprendían al impuesto a las ganancias, el IVA, activos de las empresas, ingresos brutos, etc. Posteriormente, en 1993 se dispuso que cada año la ley de Presupuesto Anual fije el monto de beneficios a ser otorgado en cada uno de los regímenes ahora vigentes, que son los siguientes:

- 1) promoción no industrial, o sea agropecuaria y turística (ley 23.614)
- 2) promoción industrial únicamente para la ciudad de Cutral-Có (provincia de Neuquén)
- 3) Régimen de Tierra del Fuego (ley 19.640)
- 4) Ley de promoción minera (ley 24.196)
- 5) los nuevos sistemas de promoción forestal (1998) y para energía eólica y solar (ley 25.080/99).

Ahora los beneficios se conceden básicamente como diferimiento del impuesto a las ganancias, más que como exenciones, depreciaciones aceleradas, vacaciones impositivas (“tax holidays”), etc. Para los viejos proyectos de la promoción industrial que siguen vigentes, se utiliza la “cuenta corriente computarizada” en que para cada

uno de ellos se cargó el “costo fiscal teórico demeritado” calculado por la DGI y anualmente se descargan los impuestos que corresponden anualmente hasta llegar al agotamiento total.

En un estudio realizado por el autor con la Lic. Silvia Simonit en 1999⁴, se estimó que el costo fiscal total de estos incentivos que favorecen a sectores económicos en 1997 ascendió a u\$s 2.653 millones, o sea el 0,91% del Pib. Si bien las cifras no son estrictamente comparables por la diferente cobertura de beneficios de ambas estimaciones, el nuevo cálculo implica un fuerte descenso en relación a un trabajo similar realizado en 1988 por el autor⁵ en el que se calculó el costo fiscal de los incentivos económicos vigentes en aquella época en u\$s 3.433 millones o el 4,2% del Pib.

En resumen, aunque ambas estimaciones tuvieron diferente cobertura de los incentivos tributarios considerados en los dos trabajos y por ello no son estrictamente comparables, la fuerte diferencia se considera un buen indicador de la disminución de incentivos tributarios otorgados a los sectores económicos en Argentina.

En **Brasil**, en cambio, en los últimos años se produjo un fuerte crecimiento de los incentivos tributarios concedidos por los estados y municipios para atraer nuevas inversiones, que no fue compensado por la rebaja de los incentivos de tributos federales ocurrido en 1998. Por una parte el Gobierno Federal, dentro de su programa de ajuste fiscal, limitó los incentivos concedidos principalmente en el impuesto sobre la renta (incentivos regionales y sectoriales) y en otros impuestos federales. Así, la ley 9.532 del 10 diciembre de 1997 que aumentó el impuesto sobre la renta y eliminó una serie de exenciones antes vigentes, también redujo los incentivos concedidos en el mismo impuesto sobre la renta de la siguiente manera:

- a) en el 30% para los ejercicios cerrados entre 1° de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 2003;
- b) en el 20% para los ejercicios que van del 2004 al 2008; y
- c) en el 10% para los ejercicios cerrados entre 2009 y 2013.

Pero, en cambio, desde 1997 comenzó a acentuarse una competencia tributaria entre los estados para atraer inversiones mediante incentivos tributarios, que se convirtió en la llamada “guerra fiscal”. Estos incentivos se otorgaron particularmente en el ICMS estadual y en el ISS municipal, pero también alcanzaron otros impuestos como el Impuesto Inmobiliario Urbano (IPTU) municipal, así como en ciertos casos el otorgamiento de créditos subsidiados de las bancos estaduais y hasta el uso de tierras municipales en ciertos casos.

En el ICMS los beneficios se concedieron a las empresas establecidas en el respectivo estado mediante la exención a la producción local de los bienes producidos por tales empresas, lo que en los hechos implica una discriminación para las importaciones de

⁴ González Cano, Hugo y Simonit, Silvia: “Estimación de los gastos tributarios en sectores económicos y sociales”, trabajo realizado para el Ministerio de Economía de Argentina y publicado en el Boletín de la AFI P, N° 34, Buenos Aires, mayo 2000.

⁵ González Cano, Hugo: “Análisis de los gastos tributarios en Argentina”, Boletín de la DGI, N° 427, Buenos Aires, julio 1989.

los mismos bienes que provengan de otros estados, de los socios del Mercosur y/o de terceros países. Estos incentivos constituyen una clara distorsión en las condiciones de competencia del Mercosur al favorecer productos locales frente a similares importados de los demás Países Miembros. Entre los casos de mayor relevancia, citados por publicaciones y estudios de Brasil, pueden mencionarse, por ejemplo, los beneficios concedidos a empresas automotrices ubicadas en los estados de Bahía, Mina Gerais, Rio Grande do Sul, etc.

Pero, además de esos grandes proyectos beneficiados con incentivos, también existen una gran cantidad de exenciones, reducciones de tasa, etc., a la producción local de varios rubros en algunas legislaciones del ICMS que se pudieron analizar. Así se pueden citar las siguientes:

- 1) exención al filet de merluza en el ICMS de Rio Grande do Sul,
- 2) exención a las manzanas en el ICMS de San Pablo,
- 3) reducción de base imponible a la harina de trigo en el ICMS de Bahia,
- 4) reducción de tasa a la harina de trigo en el ICMS de Pernambuco,
- 5) idem en el ICMS de Paraná,
- 6) reducción de base imponible a la harina de trigo en el ICMS de Ceará,
- 7) Exención a la leche en el ICMS de Bahía,
- 8) Exención a la leche en el ICMS de Rio Grande do Sul.

Estos son unos pocos casos que se detectaron en esta investigación parcial , pero la “guerra fiscal” mediante incentivos tributarios y de otro tipo ha alcanzado tal gravedad entre los estados al originar fuertes distorsiones en la localización de las inversiones, que ha sido motivo de múltiples estudios y ha generado una gran discusión académica y política. Inclusive se llegaron a aplicar en ciertos estados medidas de salvaguardia frente a la oferta de incentivos fiscales por otra jurisdicciones de la Federación para atraer inversiones. Así ocurrió, por ejemplo, en el Estado de San Pablo, donde el Decreto 44.596/99 autorizó a la Secretaría de Hacienda a establecer mecanismos especiales para la cobranza del ICMS, tendientes a invalidar los créditos tributarios del ICMS de las empresas establecidas en San Pablo que adquieran mercaderías o insumos que gocen de ventajas fiscales en otros estados. Se tiende así a eliminar uno de los aspectos más nocivos de la guerra fiscal, que es el de permitir que un estado transfiera para otro el costo fiscal de los incentivos. Los gobiernos de Rio Grande do Sul y de Minas Gerais anunciaron la posibilidad de aplicar mecanismos semejantes. Además, el Gobierno de San Pablo apeló ante el Supremo Tribunal Federal sobre los programas de incentivos tributarios concedidos por los estados de Bahia y Paraná. Estos ejemplos muestran la gravedad que ha adquirido la “guerra fiscal “ entre los estados de Brasil.

Para tratar de superar este y otros problemas del actual ICMS, se ha originado la citada propuesta 175/95, así como su nueva versión en el proyecto Mussa Demes, presentada en 1999 al Congreso Federal con un IVA estadual (compartido con el nuevo IVA federal) legislado mediante una legislación uniforme en todos los estados, que además se aplique con una tasa uniforme o con muy pequeña variación, pero que no permita establecer incentivos diferenciados por estados.

Pero, desde el punto de vista del Mercosur, estos incentivos tributarios a la producción local de Brasil constituyen una clara discriminación de tratamiento frente a las

importaciones de otros Países Miembros y sin duda es el tema más trascendente y urgente del campo fiscal a ser discutido y armonizado en el Grupo.

En **Paraguay** sigue rigiendo la ley 60 de incentivos tributarios, que tuvo una aplicación restringida hasta 1996, pero cuya aplicación se habría acentuado y facilitado para aprobar algunos grandes proyectos en 1997 y 1998. De todas maneras, los incentivos de Paraguay todavía pueden considerarse moderados, aunque debería investigarse más su aplicación en los últimos años.

Finalmente, **Uruguay** en general ha hecho un uso prudente de los incentivos tributarios, ya que hasta 1997 solo existían para ciertas actividades como la actividad industrial, turística, bosques y montes citrícolas, cultivos sacarígenos, islas aluvionales, industria gráfica y ley del libro, actividades navales, etc. Para estos regímenes de promoción, los beneficios en general se conceden en el impuesto sobre la renta (IRIC), ciertos porcentajes de los aportes patronales de seguridad social, IVA, impuesto al patrimonio, etc. Pero todos ellos solo se conceden previa evaluación y mediante decreto del Poder Ejecutivo y en los últimos años fueron disminuidos algunos de esos beneficios.

Pero a principios de 1998 se aprobó la ley 16.906 de Promoción y Protección de Inversiones que beneficia a los contribuyentes del IRIC, del impuesto a las rentas agropecuarias y del impuesto a la enajenación de bienes agropecuarios que realicen actividades industriales o agropecuarias. Los beneficios se otorgan tanto a inversiones nacionales, como extranjeras.

Este nuevo régimen de promoción de Uruguay, contiene dos tipos de estímulos:

- 1) de orden general para la inversión y que operan de manera automática; y
- 2) de tipo específico para ciertas inversiones y que solo operan cuando son declarados promovidos por el Poder Ejecutivo.

Los beneficios de orden general amparan las inversiones realizadas en:

- a) bienes muebles directamente afectados a la producción;
- b) equipos para el procesamiento de datos;
- c) mejoras fijas afectadas a las actividades industriales y agropecuarias;
- d) bienes inmateriales; y
- e) otros bienes que determine el Poder Ejecutivo.

Los incentivos de orden general comprenden:

- i) la exoneración del impuesto al patrimonio de los bienes de activo fijo señalados en a) y b) y adquiridos luego de la vigencia de la ley;
- ii) exoneración del IVA e IMESI por la importación o compra en plaza de los mismos bienes de activo fijo señalados en a) y b). Además el Poder ejecutivo puede conceder la exoneración del impuesto al patrimonio de los bienes señalados en c), d) y e), así como un régimen de depreciación acelerada en el impuesto sobre la renta para los bienes comprendidos en a), b) y c).

Por su parte, el subsistema de beneficios para inversiones específicas solo se concederá mediante decreto del Poder Ejecutivo para actividades que:

- a) Incorporen progreso técnico que permita mejorar la competitividad;
- b) Faciliten el aumento y diversificación de las exportaciones;
- c) Generen empleo productivo;
- d) Contribuyan a la descentralización geográfica y se orienten a las actividades industriales, agroindustriales y de servicios, con utilización significativa de mano de obra e insumos locales.

Para estas actividades, el Poder Ejecutivo está facultado a conceder los beneficios de la ley 14.178 de 1974, que puede comprender:

- a) exención total o parcial de todos los tributos;
- b) exención del hasta el 60% de los aportes patronales de seguridad social;
- c) exención de proventos, tasas portuarias y adicionales que recaigan sobre la importación;
- d) diferimiento de obligaciones fiscales aplicables a las importaciones.

Sin embargo, la nueva ley dispuso que no se incluyen las exoneraciones arancelarias que contravengan los compromisos asumidos en el Mercosur.

A los efectos del otorgamiento de las franquicias de este subsistema, el poder Ejecutivo actuará asesorado por una Comisión de Aplicación, integrada por un representante del Ministerio de Economía y Finanzas (que la coordinará), así como representantes del Ministerio de Industria, Ministerio de Ganadería y Agricultura, Oficina de Planeamiento y Presupuesto y Comisión de Descentralización. Los proyectos se presentarán a la Comisión de Aplicación, la cual determinará cuál será el ministerio u organismo encargado de la evaluación.

Dada la reciente aprobación de la nueva ley, todavía no se cuenta con antecedentes sobre su aplicación.

En síntesis, el análisis anterior muestra que en los últimos años el mayor volumen de incentivos a la inversión o producción se han concedido en Brasil y en menor medida en Argentina, Paraguay y Uruguay. Y para evitar las distorsiones en la localización de inversiones que generan estos estímulos fiscales, debería procederse a su pronta armonización al nivel regional.

8. Conclusiones del análisis comparativo de los impuestos e incentivos de Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay

Como en cada sección se realizó el análisis comparativo de cada tipo de impuesto e incentivos, así como se sugirieron algunas alternativas de armonización, aquí solo se presentará un breve resumen de las principales asimetrías detectadas y de algunas recomendaciones:

- 1) En los impuestos sobre la renta se observó que solo Argentina y Brasil (también Chile) tienen un esquema similar que grava tanto a las empresas como a las personas físicas.

En cambio, Paraguay y Uruguay solo gravan las rentas de las empresas y no se gravan los ingresos de personas físicas.

- 2) En el IRPJ o empresas existen diferencias apreciables en cuanto a la determinación de la renta imponible, exenciones, gastos deducibles, etc., para llegar a determinar la renta neta. En cambio, el nivel de las alícuotas es parecido, ya que actualmente es del 35% en Argentina, 34% en Brasil, y 30% en Paraguay y Uruguay. Como el impuesto a la renta de empresas es el que debería tener cierta armonización, aunque fuera a largo plazo, sería posible aplicar un programa gradual que tienda a reducir las distorsiones principales.
- 3) Una novedad importante en los últimos años en el IRPJ de Brasil y Argentina, es que en ambos casos se aprobaron normas especiales sobre “precios de transferencias” entre empresas vinculadas. El esquema de Brasil ha privilegiado el control antievasión y tendió a aplicar el mecanismo de “puerto seguro”, dejando para ciertos casos métodos de estimación que se acercan a las guías de la OECD. En cambio en Argentina, las normas sobre “precios de transferencia” introducidas en 1998, tienden a seguir en mayor medida los métodos de la OECD.
- 4) En el mismo campo, Argentina y Brasil también adoptaron normas antielusión parecidas, al disponer que las transacciones realizadas por sus residentes con personas físicas o jurídicas constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación a la renta, no serán consideradas ajustadas a los precios normales de mercado entre partes independientes y deberán ajustarse a las respectivas normas de precios de transferencia de cada uno de ellos. Además, en Argentina en noviembre 2000 se publicó una lista de 88 países o jurisdicciones considerados de baja o nula tributación, entre las que figura el “Régimen aplicable a las sociedades anónimas financieras de Uruguay” (Ley 11.073).
- 5) Justamente, una importante asimetría se presenta en Uruguay en el impuesto sobre la renta, ya que al no existir impuesto personal a la renta y aplicarse el citado régimen especial que exime a las empresas holdings que solo tienen activos en el exterior (“sociedades financieras en el exterior”), no gravar los intereses por las colocaciones de sujetos del exterior, así como por la aplicación única de acciones al portador y normas muy estrictas de secreto bancario y fiscal, el país resulta con una clara ventaja para atraer inversiones y dificultar el control del impuesto a la renta de los demás Países Miembros.
- 6) La armonización del impuesto a la renta de personas físicas no se coloca como una necesidad de corto o medio plazo y por ello pueden mantenerse diferencias más apreciables. Argentina, Brasil y Chile aplican el mismo criterio jurisdiccional de “renta mundial” para los residentes, pero existen diferencias apreciables en cuanto a las exenciones, tratamiento de ganancias de capital, amplitud de la base, etc.
- 7) También existen diferencias en las deducciones por mínimos no imponibles y cargas de familia, que para una familia tipo (contribuyente casado y con dos hijos) que recibe rentas del trabajo dependiente (asalariados) asciende a u\$ 21.600 en Argentina, U\$s 7.020 en Brasil y u\$s 5.450 en Chile.
- 8) Finalmente, las escalas de alícuotas del IRPF varía del 9 al 35% en Argentina, del 15 al 27,5% en Brasil y del 5 al 45% en Chile.

- 9) En los cuatro Países Miembros y en Chile hoy se aplican impuestos al valor agregado (IVA), tipo consumo y en base al principio de destino para las mercancías. Los servicios también se gravan por el IVA en Argentina, Paraguay, Uruguay y Chile, mientras que el ICMS de Brasil solo incluye dos servicios (comunicaciones y transportes intermunicipales o interestaduais), mientras que el resto de los servicios se gravan con el ISS municipal.
- 10) Las alícuotas del IVA son del 21% en Argentina, 21,95% o 20,48% en Brasil, 18% en Chile, 10% en Paraguay y 23% en Uruguay.
- 11) Los IVAs de Argentina, Paraguay y Uruguay son muy aptos para aplicar una pronta armonización en base al principio de destino. En cambio, el ICMS de Brasil presenta:
 - i) distorsiones sobre las exportaciones; y
 - ii) distorsiones sobre las importaciones.

Las primeras por los efectos de acumulación que genera la tributación separada de mercaderías y servicios, así como por efectos de acumulación dentro del mismo ISS al gravar servicios intermedios que luego son insumos de servicios finales gravados.

- 12) Y las distorsiones del ICMS de Brasil a las importaciones se derivan de la gran cantidad de incentivos tributarios concedidos a la producción local de cada estado, lo que en los hechos implica discriminar contra las importaciones de los demás Países Miembros y de terceros países. Justamente para corregir los problemas del ICMS, desde 1995 se estudia una reforma de fondo mediante la implantación de un IVA compartido ("partilhado") entre el gobierno federal y los estados, que se aplicaría por una ley única para todos los estados, con tasa única o pequeñas variaciones y con la imposibilidad de que los estados concedan incentivos, para eliminar la actual "guerra fiscal". Además, el nuevo impuesto se aplicaría internamente en base al principio de destino, mediante una reforma gradual que modifique el actual principio de origen en las ventas interestaduais. Esta reforma se halla pendiente de aprobación.
- 13) También existen problemas en Argentina con el impuesto provincial a los ingresos brutos, que es un impuesto general a las ventas tipo cascada que grava bienes y servicios. Es decir, genera distorsiones en las exportaciones por los efectos de acumulación que produce. Ya se realizaron reformas que atenúan estos efectos de acumulación mediante la aplicación de exenciones o reducción de alícuotas en las primeras etapas del ciclo de producción y el aumento de alícuotas en las etapas finales. Pero la reforma de fondo del impuesto a los ingresos brutos se halla pendiente y se propusieron alternativas, tal como su reemplazo por un IVA provincial, un IVA compartido con el la Nación, similar al propuesto para Brasil o un impuesto provincial a las ventas minoristas.
- 14) Por último en este campo de los impuestos generales al consumo, deben mencionarse los impuestos a las ventas en cascada que aplica el gobierno federal de Brasil para ayudar a financiar la seguridad social, o sea el COFINS y el PIS/PASEP y que, si bien ayudaron en los últimos años a reducir el déficit fiscal, producen efectos de acumulación que distorsionan las exportaciones. Por este motivo, ambas contribuciones serían eliminadas y reemplazadas por el indicado IVA compartido que se halla en estudio.

- 15) En los impuestos selectivos al consumo no hubo cambios significativos en los últimos años, ya que se mantiene la estructura básica de los mismos y solo hubo cambios de alícuotas en algunos de los rubros gravados. Así se mantienen bajo la forma monofásica los “impuestos internos” de Argentina, el “impuesto selectivo” de Paraguay y el IMESI de Uruguay. También se mantiene el IPI de Brasil con la forma técnica tipo valor agregado. Se han detectado algunos tratamientos más gravosos para ciertos rubros importados o preferenciales para bienes nacionales, lo que implica discriminar contra los bienes importados (distorsiones a las importaciones). Ello ocurre en ciertos casos en Paraguay y Uruguay (bebidas de frutas). La discriminación que tenía el IMESI de Uruguay para cigarrillos importados se eliminó luego de que Argentina planteara el caso ante los organismos del Mercosur. En cambio, puede haber distorsiones a las exportaciones en el IPI de Brasil por algunos efectos acumulación que deberían investigarse más. No se observaron distorsiones a las exportaciones en los selectivos al consumo de Argentina, Paraguay y Uruguay ya que se aplican en base al principio de destino. Este principio debería utilizarse si se desea armonizar estos impuestos.
- 16) En los impuestos patrimoniales de tipo global no se notan grandes cambios en los últimos años, ya que solo se siguen aplicando en Argentina y Uruguay impuestos sobre activos o patrimonios de empresas y personas físicas. No se aplican en Brasil y Paraguay. En Argentina se derogó el anterior tributo a los activos de empresas en 1995, pero en 1999 se estableció el nuevo “Impuesto a la ganancia mínima presunta” que es parecido al anterior impuesto sobre activos y grava al 2% los activos de empresas o sociedades domiciliadas en el país. En Argentina sigue rigiendo el “impuesto sobre bienes personales” o de personas físicas, pero se amplió su base imponible y se aumentaron las alícuotas en 1999.
- En cambio, desde 1996 prácticamente no hubo modificaciones en el “impuesto sobre el patrimonio neto” de Uruguay, que grava tanto a las empresas, como a las personas físicas.
- 17) Entre los impuestos parciales al patrimonio, el predial o inmobiliario sigue siendo el más importante en los cuatro países miembros, en los que se aplica a nivel provincial (estadual) o municipal. La recaudación de estos impuestos se mantiene relativamente estable en valores constantes en la mayoría de los países, mayormente mediante aumento de las valuaciones, ya que por ejemplo en Argentina se avanza lentamente en la administración y cobro del gravamen. En cambio, el impuesto estadual sobre automotores de Brasil (IPVA), ha crecido significativamente entre 1994 y 1999.
- 18) En los impuestos sobre la mano de obra, la comparación entre los Países Miembros de los aportes y contribuciones de seguridad social muestra que las tasas nominales totales (aportes patronales y personales) son ligeramente más elevadas en Argentina (49% del salario), que en Brasil (39,5% al 44,5%) y Uruguay (37,75% al 44,5%), manteniéndose el menor nivel en Paraguay (26%). Pero debe relativizarse el nivel de Argentina, ya que rige un programa gradual de rebajas de los aportes patronales por regiones, que se estima en promedio para todo el país descendieron alrededor del 40%.
- 19) En cuanto a los regímenes de seguridad social, luego de las reformas de fondo de 1994 en Argentina y en Uruguay (1995) que los convirtieron en sistema mixtos (parte pública y parte privada), no se produjeron cambios de estructura en Brasil, ni en Paraguay. En Argentina en diciembre del 2000 se aumentó la edad jubilatoria de las

mujeres de 60 a 65 años y se aprobaron otras reformas para mejorar la solvencia intertemporal del sistema jubilatorio y otorgar mayor equidad al régimen. En Brasil se intentó aprobar una reforma de fondo de la seguridad social, que sigue siendo básicamente de reparto, para reducir los crecientes déficits que está generando, así como para concentrar la cantidad de regímenes vigentes. Sin embargo, hasta ahora solo se aprobaron reformas parciales para reducir el creciente déficit del sistema. Así, en 1998 se aumentó levemente la edad jubilatoria a 48 años para las mujeres y 55 años para los hombres y se incrementaron las contribuciones especiales para la seguridad social (COFINS) y la contribución social sobre el lucro líquido (CSLL) o adicional del impuesto a la renta de las personas jurídicas. Pero la reforma de fondo de la seguridad social sigue pendiente, junto con la reforma tributaria.

- 20) Los incentivos sobre las exportaciones fueron armonizados al nivel Mercosur por la Decisión 10 de 1994, que desde 1997 no permite aplicar esos incentivos a las exportaciones a los demás Países Miembros. Pueden aplicarse a exportaciones a terceros países. Además esa norma dispone que para la devolución de impuestos internos a las exportaciones se aplicarán las normas de la OMC, que permite la devolución de impuestos indirectos internos cuya carga en las exportaciones pueda estimarse de manera precisa, como ocurre con el IVA. Además, por razones de ahorro fiscal, así como por la aplicación más severa de las normas de OMC sobre Subsidios y Derecho Compensatorios y la aplicación de derechos de importación compensatorios en los países terceros importadores, todos los Países Miembros redujeron también el nivel de los reintegros a exportaciones a terceros países. En Brasil el “crédito presumido” en el IPI que se otorgaba a los exportadores para cubrir la carga por impuestos en cascada, como el COFINS y el PIS/PASEP, fue suspendido en 1999.
- 21) Respecto de los incentivos tributarios a la producción y/o inversión, es donde se han producido más novedades y conflictos en el Mercosur. Si bien, en los últimos años, estos incentivos que favorecen determinadas actividades o regiones se redujeron en Argentina y en menor medida en Paraguay y Uruguay, en cambio en Brasil se produjo un aumento generalizado de incentivos para atraer inversiones, ya sea con el ICMS estadual, el ISS municipal, el impuesto territorial urbano (IPTU), etc, así como con créditos subsidiados concedidos por algunos bancos estaduais. Si bien el Gobierno Federal redujo en 30% los incentivos concedidos en el impuesto sobre la renta desde 1998, dentro del paquete de reforma aprobado en ese año para mejorar las finanzas públicas, en cambio desde 1996 los estados aumentaron significativamente los incentivos concedidos en el ICMS y otros instrumentos hasta llegar a una verdadera “guerra tributaria” para atraer nuevas inversiones. Dentro del ICMS estos beneficios se conceden como exenciones, desgravaciones, reducciones de base y reducciones de alícuotas a ciertos rubros producidos dentro del estado, lo que implica discriminar contra las importaciones de los Países Miembros y de terceros países. El problema de la “guerra fiscal” en Brasil es ampliamente conocido y estudiado por las distorsiones que genera en la localización de las inversiones y ha sido planteado en las discusiones internas del Mercosur, pero hasta ahora sin resultado. Esta asimetría que generan los incentivos tributarios estaduais y municipales, se estima que hoy es la de mayor magnitud para el desarrollo del Mercosur por las fuertes distorsiones que genera en la localización de las inversiones y en la competencia del comercio recíproco.
- 22) En realidad, se ha tratado de parar esta “guerra fiscal” por los efectos nocivos que genera en la distribución geográfica de las inversiones, que en muchos casos solo se justifican por el nivel de los incentivos tributarios. Así, el Gobierno Federal de Brasil en

su propuesta de reforma del ICMS de 1995 como en la más reciente de 1999 elaborada en el Congreso Federal (propuesta Mussa-Demes), proponen un sistema uniforme de ICMS por todos los estados que elimina la posibilidad de otorgar incentivos estatales. Pero esta reforma todavía se halla pendiente.

- 23) El problema de la “guerra fiscal” es de tal magnitud que hasta se detectaron medidas de represalia tomadas por ciertos estados que se consideran más perjudicados, tal como las tomadas por el Estado de San Pablo en 1999, que autorizan a la Secretaría de Hacienda a establecer mecanismos especiales de recaudación del ICMS, tendientes a invalidar los créditos fiscales del ICMS de las empresas establecidas en San Pablo que adquieran mercaderías o insumos que gocen de incentivos tributarios en otros estados.
- 24) Antes de terminar, conviene señalar algunas áreas de la tributación del Mercosur, que deben ser más investigadas, tal como lo que se refiere a un análisis más detallado del IVA y del impuesto sobre la renta de las empresas, así como un estudio más profundo de los incentivos tributarios, especialmente en el caso de Brasil, ya que solo se consideraron ciertos estados como San Pablo, Rio Grande do Sul, Minas Gerais y Rio de Janeiro, etc. De la misma manera convendría evaluar con más detalle el resultado de la nueva ley de Promoción de Inversiones aprobada en Uruguay a fines de 1997.
- 25) Por último, dada la actual situación de los impuestos vigentes en el Mercosur, una agenda tentativa o cronología de la futura coordinación o armonización fiscal debería comenzar con los incentivos tributarios, seguir con el IVA y otros impuestos generales al consumo, luego los impuestos selectivos al consumo y finalmente los impuestos sobre la renta de las empresas.

CUADROS

CUADRO N° 1

ARGENTINA
Presión Tributaria en % del PIB

CONCEPTO	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
1. INGRESOS, BENEF. Y GANANC. DE CAPITAL	1,86	2,32	2,48	2,56	2,91	3,24	3,31
Ganancias	1,81	2,26	2,42	2,50	2,85	3,18	3,26
Premios, juegos de azar y concursos deportivos	0,03	0,03	0,04	0,04	0,04	0,03	0,03
Otros	0,02	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
2. PATRIMONIOS	0,26	0,22	0,18	0,28	0,19	0,28	0,60
Activos	0,19	0,15	0,05	0,03	0,02	0,01	0,00
Bienes Personales	0,06	0,06	0,12	0,24	0,17	0,26	0,19
Otros	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,40
3. INTERNOS SOBRE BIENES, SERVICIOS Y TRANSACCIONES	8,97	8,71	8,56	8,75	9,24	9,19	9,17
IVA Bruto	6,88	6,75	6,76	6,92	6,99	7,00	6,61
Internos unificados	0,99	0,93	0,90	0,71	0,65	0,65	0,64
Combustibles líquidos	0,87	0,80	0,69	0,86	1,34	1,24	1,26
Consumo de energía eléctrica	0,06	0,07	0,07	0,07	0,06	0,06	0,06
Sellos	0,06	0,04	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Otros	0,11	0,12	0,12	0,18	0,19	0,22	0,58
4. COMERCIO Y TRANSACCIONES INTERNACIONALES	1,07	1,12	0,81	0,86	0,99	0,96	0,83
Derechos de importación	0,54	0,61	0,68	0,70	0,83	0,90	0,78
Estadística de importación	0,49	0,47	0,08	0,12	0,13	0,03	0,02
Derechos de exportación	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,01	0,01
Otros	0,02	0,03	0,03	0,03	0,02	0,02	0,02
5. OTROS RECURSOS	0,52	0,37	0,37	0,01	0,01	(0,01)	0,00
Regularizaciones tributarias	0,52	0,37	0,37	0,01	0,01	(0,01)	0,00
6. APORTES Y CONTRIBUCIONES A SEGURIDAD SOCIAL	5,58	5,40	4,75	3,95	3,78	3,64	3,49
Empleados	----	----	1,24	1,03	0,91	0,81	0,77
Empleadores	----	----	2,92	2,26	2,34	2,38	2,34
Autónomos	0,30	0,59	0,58	0,67	0,53	0,45	0,38
Empleados y empleadores no identificados	5,28	4,81	----	----	----	----	----
7. PRESIÓN TRIBUTARIA BRUTA NACIÓN	18,25	18,13	17,15	16,41	17,11	17,30	17,41
8. DEDUCCIONES	0,35	0,44	0,44	0,27	0,22	0,17	0,20
Reintegros a la exportación	0,33	0,34	0,36	0,22	0,20	0,17	0,20
Otros reintegros	0,02	0,10	0,08	0,04	0,02	0,00	0,00
9. PRESION TRIBUTARIA NETA NACIÓN (7)-(8)	17,90	17,69	16,71	16,14	16,89	17,13	17,21
10. IMPUESTOS PROVINCIALES	3,44	3,41	3,16	3,30	3,68	3,91	3,81
11. PRESIÓN TRIBUTARIA BRUTA TOTAL	21,34	21,10	19,87	19,44	20,79	21,21	21,22

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal del Ministerio de Economía, en base a datos de la AFIP y SPEyR

CUADRO N° 2**ARGENTINA****Estructura tributaria en % del total**

CONCEPTO	1997	1998	1999
1. INGRESOS, BENEF. Y GANANC. DE CAPITAL	13,99	15,27	15,60
2. PATRIMONIOS	0,90	1,32	2,84
3. INTERNOS SOBRE BIENES, SERVICIOS Y TRANSACCIONES	44,44	43,33	43,22
4. COMERCIO Y TRANSACCIONES INTERNACIONALES	4,75	4,52	3,92
5. OTROS RECURSOS	0,04	(0,04)	0
6. APORTES Y CONTRIBUCIONES A SEGURIDAD SOCIAL	18,18	17,16	16,46
7. PRESIÓN TRIBUTARIA BRUTA NACIÓN	82,30	81,56	82,04
8. DEDUCCIONES	1,06	0,80	0,94
9. PRESION TRIBUTARIA NETA NACIÓN (7)-(8)	81,24	80,76	81,10
10. IMPUESTOS PROVINCIALES	17,70	18,44	17,96
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal del Ministerio de Economía, en base a datos de la AFIP y SPEyR

CUADRO N° 3

BRASIL
Carga tributaria bruta 1990-1999
(Valores en millones de reales corrientes)

AÑO (PIB)	1990 (29,973,000)		1991 (157,038,000)		1992 (1,701,183,000)		1993 (38,633,616)		1994 (349,205)	
	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB
UNIÃO	6,353,744	20.53	26,250,546	16.72	297,680,868	17.50	7,135,515	18.47	71,456	20.46
Orçamento Fiscal	2,772,659	9.25	10,976,790	6.99	126,337,419	7.43	3,007,319	7.78	29,856	8.55
- IMPOSTO DE RENDA	1,446,969	4.83	5,721,448	3.64	67,190,419	3.95	1,536,781	3.98	14,210	4.07
- Pessoas Físicas	107,096	0.36	241,492	0.15	2,502,156	0.15	82,393	0.21	957	0.27
- Pessoas Jurídicas	496,029	1.65	1,343,391	0.86	23,593,470	1.39	397,190	1.03	4,310	1.23
- Retido na Fonte	843,843	2.82	4,136,565	2.63	41,094,793	2.42	1,057,199	2.74	8,943	2.56
- IMP. S. PRODUTOS INDUST.	764,332	2.55	3,505,931	2.23	40,654,162	2.39	941,906	2.44	7,600	2.18
- IMP. S. OPERAÇÕES FINANC.	424,100	1.41	972,999	0.62	10,861,194	0.64	311,728	0.81	2,397	0.69
- IMP. S. COMÉRCIO EXTERIOR	124,943	0.42	689,684	0.44	6,933,802	0.41	172,245	0.45	1,804	0.52
- IMP. TERRITORIAL RURAL	986	0.00	29,799	0.02	57,685	0.00	2,642	0.01	8	0.00
- IMP. PROV. MOV. FINANC. (IPMF)							28,405	0.07	3,692	1.06
- TAXAS FEDERAIS	11,330	0.04	56,929	0.04	640,156	0.04	13,612	0.04	146	0.04
Orçamento Seguridade	2,749,282	9.17	12,376,674	7.88	139,401,576	8.19	3,453,053	8.94	34,086	9.76
- CONTR. P/PREVIDÊNCIA SOCIAL	1,605,235	5.36	7,391,146	4.71	81,252,258	4.78	2,094,720	5.42	17,336	4.96
- COFINS	483,206	1.61	2,116,709	1.35	17,237,840	1.01	516,215	1.34	8,614	2.47
- CONTR. PROV. MOV. FINANC. (CPMF)										
- CONTR. S. LUCRO LIQUIDO	170,591	0.57	451,606	0.29	12,501,557	0.73	297,031	0.77	3,255	0.93
- PIS, PASEP	359,919	1.20	1,681,476	1.07	18,529,500	1.09	439,179	1.14	3,774	1.08
- CONTR. SEG. SERV. PÚBLICO	32,583	0.11	189,521	0.12	1,200,258	0.07	32,304	0.08	775	0.22
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (1)	97,749	0.33	546,215	0.35	8,680,163	0.51	73,603	0.19	332	0.10
Demais	631,803	2.11	2,897,082	1.84	31,941,873	1.88	675,143	1.75	7,514	2.15
- FGTS	462,763	1.54	2,105,702	1.34	22,467,776	1.32	484,715	1.25	4,913	1.41
- CONTRIBUIÇÕES ECONÓMICAS	30,336	0.10	202,147	0.13	2,745,302	0.16	41,237	0.11	391	0.11
- SALÁRIO EDUCAÇÃO	67,137	0.22	258,796	0.16	2,885,503	0.17	49,783	0.13	1,230	0.35
- SISTEMA "S" (2)	71,566	0.24	330,437	0.21	3,843,292	0.23	99,408	0.26	981	0.28
ESTADOS	2,708,358	9.04	11,472,834	7.31	125,406,303	7.37	2,503,597	6.48	27,950	8.00
- ICMS	2,538,303	8.47	10,794,787	6.87	117,547,186	6.91	2,361,967	6.11	25,742	7.37
- IPVA	57,054	0.19	128,989	0.08	2,378,437	0.14	50,085	0.13	598	0.17
- ITCD	5,755	0.02	8,955	0.01	325,288	0.02	7,218	0.02	76	0.02
- TAXAS	30,832	0.10	188,307	0.12	1,963,922	0.12	30,795	0.08	383	0.11
- PREVID. ESTADUAL	42,193	0.14	245,420	0.16	1,554,271	0.09	41,832	0.11	1,004	0.29
- OUTROS (AIR, ICM, ETC.)	34,220	0.11	106,375	0.07	1,637,199	0.10	11,701	0.03	148	0.04
MUNICIPIOS	281,382	0.94	1,876,484	1.19	16,874,031	0.99	300,912	0.78	3,482	1.00
- ISS	101,142	0.34	528,081	0.34	5,411,112	0.32	133,949	0.35	1,482	0.42
- IPTU	71,092	0.24	717,109	0.46	5,393,266	0.32	57,317	0.15	731	0.21
- ITBI	20,905	0.07	211,766	0.13	1,583,693	0.09	23,169	0.06	295	0.08
- TAXAS	49,181	0.16	300,372	0.19	3,132,679	0.18	49,121	0.13	610	0.17
- PREVID. MUNICIPAL	4,445	0.01	25,857	0.02	163,754	0.01	4,407	0.01	106	0.03
- OUTROS TRIBUTOS (3)	34,616	0.12	93,300	0.06	1,189,528	0.07	32,948	0.09	258	0.07
TOTAL	9,143,484	30.51	39,599,864	25.22	439,961,202	25.86	9,940,024	25.73	102,888	29.46

(1) Incluid: Cont. s/a receita dos concursos de prognósticos, Cont. P/custeio de pens. Militares, Cont. FUNDESP, Cont. FUNPEN e outras; (2) Contribuição aos seguintes órgãos: SENAR, SENAI, SESI, SENAC, SESC, INCRA, SDR, SEST, SENAT, SEBRAE, Fundo aeroviário e Ensino Prof. Marítimo (DPC); (3) Inclui: IVVC e Contribuições de Melhoria.

CUADRO N° 3 (continuación)

BRASIL
Carga tributaria bruta 1990-1999
(Valores en millones de reales corrientes)

AÑO (PIB)	1995 (646,192)		1996 (778,820)		1997 (866,827)		1998 (901,649)		1999 (1) (960,859)	
	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB	Valor	% PIB
UNIÃO	129,323	20.01	150,708	19.35	171,082	19.74	186,563	20.69	209,806	21.83
Orçamento Fiscal	53,250	8.24	59,173	7.60	64,752	7.47	74,542	8.27	89,730	9.34
- IMPOSTO DE RENDA	31,138	4.82	36,213	4.65	38,676	4.46	47,724	5.29	60,299	6.27
Pessoas Físicas	2,070	0.32	2,371	0.30	2,644	0.31	2,826	0.31	.....	.....
Pessoas Jurídicas	9,053	1.40	12,456	1.60	12,222	1.41	12,058	1.34	22,669	2.36
Retido na Fonte	20,015	3.10	21,386	2.75	23,810	2.75	32,840	3.64	.....	.....
- IMP. S. PRODUTOS INDUSTR.	13,435	2.08	15,283	1.96	16,605	1.92	16,097	1.79	16,275	1.69
- IMP. S. OPERAÇÕES FINANC.	3,206	0.50	2,836	0.36	3,768	0.43	3,521	0.39	4,844	0.50
- IMP. S. COMÉRCIO EXTERIOR	4,894	0.76	4,239	0.54	5,108	0.59	6,504	0.72	7,859	0.82
- IMP. TERRITORIAL RURAL	99	0.02	197	0.03	242	0.03	206	0.02	210	0.02
- IMP. PROV. MOV. FINANC. (IPMF)	159	0.02	.....	.....	.....	.....	0	.....	0	.....
- TAXAS FEDERAIS	319	0.05	405	0.05	353	0.04	490	0.05	243	0.03
Orçamento Seguridade	61,076	9.45	74,097	9.51	87,072	10.04	89,395	9.91	112,652	11.72
- CONTR. P/PREVIDÊNCIA SOCIAL	32,165	4.98	40,378	5.18	44,148	5.09	46,641	5.17	68,175	7.10
- COFINS	14,669	2.27	17,171	2.20	18,325	2.11	17,664	1.96	30,797	3.20
- CONTR. PROV. MOV. FINANC. (CPMF)	.....	.....	.....	.....	6,910	0.80	8,113	0.90	.....	.....
- CONTR. S. LUCRO LIQUIDO	5,615	0.87	6,206	0.80	7,214	0.83	6,542	0.73	.....	.....
- PIS, PASEP	5,903	0.91	7,136	0.92	7,264	0.84	7,122	0.79	9,453	0.98
- CONTR. SEG. SERV. PÚBLICO	2,101	0.33	2,580	0.33	2,595	0.30	2,483	0.28	3,277	0.34
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	624	0.10	626	0.08	616	0.07	830	0.09	950	0.10
Demais	14,994	2.32	17,438	2.24	19,258	2.22	22,624	2.51	7,424	0.77
- FGTS	9,780	1.51	11,672	1.50	12,925	1.49	16,782	1.86	.....	.....
- CONTRIBUIÇÕES ECONÓMICAS	839	0.13	885	0.11	916	0.11	935	0.10	1,150	0.12
- SALÁRIO EDUCAÇÃO	2,376	0.37	2,762	0.35	2,775	0.32	2,460	0.27	2,323	0.24
- SISTEMA "S"	2,000	0.31	2,119	0.27	2,641	0.30	2,448	0.27	2,640	0.28
ESTADOS	53,889	8.34	63,928	8.21	68,731	7.93	70,995	7.87	80,030	8.33
- ICMS	47,228	7.31	55,697	7.15	59,575	6.87	60,886	6.75	67,885	7.07
- IPVA	2,458	0.38	3,122	0.40	3,841	0.44	4,451	0.49	4,404	0.46
- ITCD	178	0.03	202	0.03	266	0.03	318	0.04	415	0.04
- TAXAS	1,033	0.16	1,247	0.16	1,347	0.16	1,398	0.16	2,987	0.31
- PREVID. ESTADUAL	2,720	0.42	3,341	0.43	3,360	0.39	3,633	0.40	4,025	0.42
- OUTROS (AIR, ICM, ETC.)	271	0.04	319	0.04	341	0.04	309	0.03	314	0.03
MUNICIPIOS	8,975	1.39	10,924	1.40	11,581	1.34	11,492	1.27	14,484	1.51
- ISS	3,321	0.51	4,354	0.56	4,516	0.52	4,522	0.50	5,401	0.56
- IPTU	2,762	0.43	3,356	0.43	3,613	0.42	3,550	0.39	4,514	0.47
- ITBI	646	0.10	738	0.09	820	0.09	793	0.09	997	0.10
- TAXAS	1,648	0.26	1,989	0.26	2,149	0.25	2,108	0.23	2,748	0.29
- PREVID. MUNICIPAL	287	0.04	352	0.05	354	0.04	383	0.04	730	0.08
- OUTROS TRIBUTOS	311	0.05	135	0.02	130	0.01	135	0.02	94	0.01
TOTAL	192,185	29.74	225,560	28.96	251,394	29.00	269,048	29.84	304,320	31.67

(1) Datos parciales y preliminares

Fuente: Receita Tributaria Federal (marzo 2000)

CUADRO N° 4

BRASIL

**Carga tributaria bruta 1995-1999
(En % del total)**

AÑO	1995	1996	1997	1998	1999
UNIÃO	67.28	66.82	68.06	69.35	68.94
Orçamento Fiscal	27.70	26.24	25.76	27.71	29.48
- IMPOSTO DE RENDA	16.20	16.06	15.38	17.73	19.81
- IMP. S. PRODUTOS INDUSTR.	10.42	1.04	1.07	1.04	5.35
Orçamento Seguridade	31.77	32.84	34.62	32.21	37.02
- CONTR. P/PREVIDÊNCIA SOCIAL	16.74	17.89	17.55	17.33	22.40
- COFINS	7.63	7.60	7.28	6.57	10.12
ESTADOS	28.05	28.35	27.33	26.38	26.30
- ICMS	24.58	24.69	23.69	22.62	22.31
- IPVA	1.28	1.38	1.52	1.64	1.45
MUNICIPIOS	4.67	4.83	4.61	4.27	4.76
- ISS	1.71	1.93	1.79	1.68	1.77
- IPTU	1.45	1.48	1.45	1.31	1.48
TOTAL	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

Fuente: Receita Tributaria Federal (marzo 2000)

CUADRO N° 5**PARAGUAY****Participación de los Impuestos en la Recaudación
(En % del total)**

	1995	1996	1997	1998	1999
Impuesto a la Renta	20	21	18	18	22
Imagro	---	0,5	0,7	0,5	1,2
Tributo Único	0,2	0,2	0,2	0,1	0,2
IVA	39	39	43	43	44
Selectivo Combustibles	8	9	7	6	4
Selectivo Otros	3	4	5	6	9
Gravamen Aduanero	24	21	21	20	16
Actos y Documentos	3	3	3	3	3

Fuente: Ministerio de Hacienda

CUADRO N° 6**PARAGUAY****Recaudación Impuestos en % del PIB**

	1995	1996	1997	1998	1999
Impuesto a la Renta	2,24	2,14	1,95	1,95	2,09
Imagro	0,00	0,06	0,08	0,06	0,11
Tributo Único	0,02	0,02	0,02	0,01	0,02
IVA	4,36	4,09	4,54	4,54	4,22
Selectivo Combustibles	0,84	0,97	0,78	0,67	0,41
Selectivo Otros	0,36	0,41	0,53	0,62	0,83
Gravamen Aduanero	2,70	2,15	2,22	2,17	1,53
Actos y Documentos	0,37	0,34	0,36	0,32	0,28
Total General	10,89	10,22	10,48	10,34	9,49

Fuente: Ministerio de Hacienda

CUADRO N° 7

URUGUAY

**Principales ingresos del Gobierno Central 1987-1999
(en % del PBI)**

CONCEPTO	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
TOTAL	21,8	20,5	19,8	22,2	23,1	24,7	23,8	23,2	23,2	22,7	23,6	24,0	23,9
A. IMPUESTOS INTERNOS Recaudación Total Neta (1-2)	12,8	12,1	11,4	12,4	12,6	13,7	13,8	13,4	13,6	13,9	14,6	15,0	14,5
1. Recaudación Total Bruta	14,0	13,3	12,5	13,1	13,1	14,3	14,4	14,0	14,3	14,8	15,8	16,0	15,4
IVA	6,4	6,8	6,4	6,7	7,0	7,4	7,4	7,3	7,6	8,0	8,3	8,6	8,5
IMESI	4,1	3,5	3,4	3,6	3,5	3,5	3,3	3,3	3,4	3,0	3,2	3,1	2,9
IRIC	1,0	1,1	0,9	0,9	0,8	1,3	1,6	1,6	1,7	1,8	1,7	2,2	2,2
IMAGRO, IRA, IMEBA	0,5	0,4	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,1
Patrimonio	1,0	0,8	0,7	0,9	0,6	0,8	0,7	0,7	0,6	0,9	1,2	0,8	0,8
IMABA	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,4	0,4	0,5	0,5
IVEMBACOME	0,6	0,4	0,3	0,4	0,3	0,4	0,4	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Otros impuestos	0,0	0,0	0,1	0,2	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Intereses, Recargos y Multas	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1
2. Devolución de Impuestos	1,2	1,3	1,1	0,7	0,6	0,6	0,5	0,6	0,7	0,9	1,0	1,1	0,9
B. IMPUESTO COMERCIO EXTERIOR	2,4	2,1	1,9	2,0	1,9	1,7	1,2	1,2	1,0	1,0	1,1	1,1	0,9
Importación	2,3	2,0	1,8	1,8	1,9	1,7	1,2	1,2	1,0	0,9	1,0	1,1	0,9
Exportación	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
C. BANCO DE PREVISIÓN SOCIAL (Aportes y contribuciones de previsión social)	6,6	6,3	6,5	7,8	8,6	9,2	8,8	8,7	8,5	7,9	8,0	8,0	8,4

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas

CUADRO N° 8

URUGUAY

**Principales ingresos del Gobierno Central 1995-1999
(en % del total)**

CONCEPTO	1995	1996	1997	1998	1999
A. IMPUESTOS INTERNOS					
Recaudación Total Neta (1-2)	59,03	60,80	61,46	62,09	61,08
1. Recaudación Total Bruta	61,64	65,20	66,95	66,66	64,43
IVA	32,76	35,23	35,17	35,83	35,56
IMESI	14,66	13,22	13,56	12,92	12,13
IRIC	7,33	7,93	7,20	9,17	9,20
IMAGRO, IRA, IMEBA	0,43	0,88	0,85	0,83	0,42
Patrimonio	2,59	3,96	5,05	3,33	3,34
IMABA	1,29	1,76	1,70	2,08	2,09
IVEMBACOME	0,43	0,44	0,42	0,42	0,42
Otros impuestos	1,29	1,32	1,27	1,25	1,25
Intereses, Recargos y Multas	0,86	0,44	0,42	0,83	0,42
B. IMPUESTO COMERCIO EXTERIOR	4,32	4,40	4,65	4,58	3,77
C. BANCO DE PREVISIÓN SOCIAL					
(Aportes y contribuciones de previsión social)	36,65	34,80	33,89	33,33	35,15
TOTAL	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas

CUADRO N° 9

CHILE

**Ingresos tributarios anuales como porcentaje del total (1993-1999)
(En porcentaje)**

CONCEPTOS		AÑO 1993	AÑO 1994	AÑO 1995	AÑO 1996	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999
1.	IMPUESTOS A LA RENTA	23,36%	23,70%	22,88%	23,74%	23,19%	23,78%	23,87%
	Impuestos	24,71%	26,43%	25,46%	26,20%	25,97%	28,11%	27,97%
	Primera Categoría	11,77%	12,16%	12,30%	13,03%	12,69%	13,85%	13,01%
	Segunda Categoría	5,77%	6,01%	5,50%	5,65%	6,19%	7,01%	7,42%
	Global Complementario	3,04%	3,22%	2,86%	2,57%	2,93%	3,27%	3,63%
	Adicional	3,65%	4,03%	3,73%	3,79%	3,10%	2,99%	3,19%
	Tasa 40%	0,35%	0,82%	0,78%	0,91%	0,87%	0,75%	0,51%
	Art 21	0,12%	0,20%	0,28%	0,25%	0,19%	0,23%	0,22%
	Término de Giro	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Sistema de Pago	-1,40%	-2,85%	-2,67%	-2,56%	-2,87%	-4,42%	-4,12%
	Impuesto y Declaración Anual	-18,97%	-20,77%	-20,31%	-19,94%	-20,75%	-21,67%	-21,69%
	Pagos Provisionales Mensuales del año	17,57%	17,91%	17,64%	17,39%	17,88%	17,26%	17,57%
	Reajuste Impuestos Declaración Anual	0,04%	0,12%	0,09%	0,09%	0,10%	0,09%	0,02%

(Continuación Cuadro N° 9)

CONCEPTOS		AÑO 1993	AÑO 1994	AÑO 1995	AÑO 1996	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999
2.	IMPTO AL VALOR AGREGADO	48,52%	50,17%	48,96%	47,44%	50,96%	51,84%	52,44%
	IVA Bruto	67,63%	69,32%	69,39%	66,60%	70,90%	72,92%	73,17%
	IVA Interno	22,55%	22,72%	21,07%	20,61%	21,35%	21,84%	26,32%
	IVA Importaciones	25,58%	25,26%	26,29%	24,95%	27,41%	27,64%	25,75%
	Tasas Especiales	2,81%	2,61%	2,86%	2,93%	2,41%	2,47%	1,97%
	Saldo Remanentes y Reint. Devol.	16,70%	18,73%	19,17%	18,12%	19,72%	20,97%	19,14%
	Crédito Especial Empresas Constructoras	-2,03%	-2,05%	-2,03%	-2,09%	-1,91%	-1,95%	-1,66%
	Devoluciones	-17,09%	-17,10%	-18,40%	-17,08%	-18,02%	-19,13%	-19,06%
3.	IMPTO A PROD ESPECIFICOS	9,55%	9,52%	9,67%	9,77%	10,40%	11,12%	12,32%
	Tabacos	3,35%	3,40%	3,39%	3,24%	3,25%	3,50%	4,25%
	Combustibles	6,20%	6,12%	6,28%	6,53%	7,16%	7,61%	8,06%
4.	IMPTO A LOS ACTOS JURIDICOS	3,42%	3,61%	3,51%	3,80%	4,13%	3,94%	3,83%
5.	IMPTOS AL COMERCIO EXTERIOR	12,52%	12,31%	13,22%	11,47%	10,61%	11,18%	10,99%

(Continuación Cuadro N° 9)

CONCEPTOS		AÑO 1993	AÑO 1994	AÑO 1995	AÑO 1996	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999
6.	IMPUESTOS VARIOS	1,28%	1,59%	1,62%	1,31%	0,84%	1,28%	0,99%
	Herencia y Donaciones	0,19%	0,19%	0,30%	0,19%	0,08%	0,20%	0,26%
	Patentes de minas	0,22%	0,25%	0,22%	0,21%	0,24%	0,23%	0,23%
	Juegos de Azar	0,45%	0,43%	0,48%	0,41%	0,38%	0,34%	0,30%
	30% Adicional Bienes Raíces	0,61%	0,65%	0,35%	0,02%	0,00%	0,00%	0,00%
	0,025% Adicional Bienes Raíces	0,00%	0,00%	0,02%	0,05%	0,05%	0,06%	0,07%
	Multas e Intereses	0,38%	0,41%	0,35%	0,59%	0,51%	0,65%	0,60%
	Artículo 8 Ley 18.566	-0,61%	-0,64%	-0,61%	-0,61%	-0,55%	-0,54%	-0,66%
	Otros	0,04%	0,30%	0,51%	0,45%	0,12%	0,34%	0,19%
7.	FLUCTUACION DEUDORES	-0,24%	-2,45%	-1,61%	0,51%	-2,60%	-4,44%	-5,52%
	Deudores del Período	-0,82%	-2,92%	-2,58%	0,14%	-2,79%	-5,32%	-6,96%
	Deudores de Períodos Anteriores	0,58%	0,48%	0,97%	0,37%	0,19%	0,88%	1,44%
INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS		98,41%	98,45%	98,27%	98,03%	97,53%	98,69%	98,92%
8.	CONVERSION PAGOS MON EXTRANJ	1,59%	1,55%	1,73%	1,97%	2,47%	1,31%	1,08%
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Ministerio de Hacienda

CUADRO N° 10

CHILE

Ingresos tributarios anuales como porcentaje del PIB (1993-1999) (En Porcentaje)

CONCEPTOS		AÑO 1993	AÑO 1994	AÑO 1995	AÑO 1996	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999
1.	IMPUESTOS A LA RENTA	4,22%	4,15%	3,89%	4,37%	4,17%	4,21%	4,03%
	Impuestos	4,47%	4,62%	4,33%	4,82%	4,67%	4,98%	4,72%
	Primera Categoría	2,13%	2,13%	2,09%	2,40%	2,28%	2,45%	2,19%
	Segunda Categoría	1,04%	1,05%	0,94%	1,04%	1,11%	1,24%	1,25%
	Global Complementario	0,55%	0,56%	0,49%	0,47%	0,53%	0,58%	0,61%
	Adicional	0,66%	0,70%	0,63%	0,70%	0,56%	0,53%	0,54%
	Tasa 40%	0,06%	0,14%	0,13%	0,17%	0,16%	0,13%	0,09%
	Art 21	0,02%	0,04%	0,05%	0,05%	0,03%	0,04%	0,04%
	Término de Giro	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	Sistema de Pago	-0,25%	-0,50%	-0,45%	-0,47%	-0,52%	-0,78%	-0,70%
	Impuesto y Declaración Anual	-3,43%	-3,63%	-3,45%	-3,67%	-3,73%	-3,84%	-3,66%
	Pagos Provisionales Mensuales del año	3,18%	3,13%	3,00%	3,20%	3,21%	3,05%	2,96%
	Reajuste Impuestos Declaración Anual	0,01%	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%	0,00%

(Continuación Cuadro N° 10)

CONCEPTOS			AÑO 1993	AÑO 1994	AÑO 1995	AÑO 1996	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999
2.	IMPTO AL VALOR AGREGADO		8,77%	8,78%	8,33%	8,73%	9,16%	9,18%	8,84%
	IVA Bruto		12,23%	12,13%	11,80%	12,26%	12,74%	12,91%	12,34%
		IVA Interno	4,08%	3,97%	3,58%	3,79%	3,84%	3,87%	4,44%
		IVA Importaciones	4,63%	4,42%	4,47%	4,59%	4,93%	4,89%	4,34%
		Tasas Especiales	0,51%	0,46%	0,49%	0,54%	0,43%	0,44%	0,33%
		Saldo Remanentes y Reint. Devol.	3,02%	3,28%	3,26%	3,33%	3,54%	3,71%	3,23%
	Crédito Especial Empresas Constructoras		-0,37%	-0,36%	-0,35%	-0,38%	-0,34%	-0,35%	-0,28%
	Devoluciones		-3,09%	-2,99%	-3,13%	-3,14%	-3,24%	-3,39%	-3,21%
3.	IMPTO A PROD ESPECIFICOS		1,73%	1,66%	1,64%	1,80%	1,87%	1,97%	2,08%
	Tabacos		0,61%	0,59%	0,58%	0,60%	0,58%	0,62%	0,72%
	Combustibles		1,12%	1,07%	1,07%	1,20%	1,29%	1,35%	1,36%
4.	IMPTO A LOS ACTOS JURIDICOS		0,62%	0,63%	0,60%	0,70%	0,74%	0,70%	0,65%
5.	IMPTOS AL COMERCIO EXTERIOR		2,26%	2,15%	2,25%	2,11%	1,91%	1,98%	1,85%

(Continuación Cuadro N° 10)

CONCEPTOS		AÑO 1993	AÑO 1994	AÑO 1995	AÑO 1996	AÑO 1997	AÑO 1998	AÑO 1999
6.	IMPUESTOS VARIOS	0,23%	0,28%	0,28%	0,24%	0,15%	0,23%	0,17%
	Herencia y Donaciones	0,03%	0,03%	0,05%	0,03%	0,01%	0,04%	0,04%
	Patentes de minas	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%
	Juegos de Azar	0,08%	0,08%	0,08%	0,07%	0,07%	0,06%	0,05%
	30% Adicional Bienes Raíces	0,11%	0,11%	0,06%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
	0,025% Adicional Bienes Raíces	0,00%	0,00%	0,00%	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%
	Multas e Intereses	0,07%	0,07%	0,06%	0,11%	0,09%	0,12%	0,10%
	Artículo 8 Ley 18.566	-0,11%	-0,11%	-0,10%	-0,11%	-0,10%	-0,10%	-0,11%
	Otros	0,01%	0,05%	0,09%	0,08%	0,02%	0,06%	0,03%
7.	FLUCTUACION DEUDORES	-0,04%	-0,43%	-0,27%	0,09%	-0,47%	-0,79%	-0,93%
	Deudores del Período	-0,15%	-0,51%	-0,44%	0,03%	-0,50%	-0,94%	-1,17%
	Deudores de Períodos Anteriores	0,11%	0,08%	0,16%	0,07%	0,03%	0,16%	0,24%
INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS		17,80%	17,22%	16,71%	18,04%	17,53%	17,47%	16,68%
8.	CONVERSION PAGOS MON EXTRANJ	0,29%	0,27%	0,29%	0,36%	0,44%	0,23%	0,18%
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS		18,08%	17,49%	17,01%	18,40%	17,97%	17,70%	16,87%

Fuente: Ministerio de Hacienda

CUADRO N° 11

Estructura o composición porcentual de las recaudaciones tributarias (1). Año 1998

(en porcentajes respecto del total de ingresos tributarios, incluyendo los aportes y contribuciones de seguridad social)

% Recaudación	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	MERCOSUR
Imp. a las Rentas	15,3	20,2	16,5	10,0	15,5
Imp. al Capital	5,8	0,3	3,0	3,3	3,1
Imp. int. al consumo	55,3	40,5	48,2	44,6	47,2
Tributos al com. ext.	4,5	2,4	20,0	4,6	7,9
Tribut. sobre salarios	17,2	31,4	10,2	33,3	23,0
Otros tributos	1,9	5,2	2,1	4,2	3,3
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

(1) Comprende Nación, provincias y municipios y aportes a la seguridad social

Fuente: Elaboración propia en base a datos de los cuadros 1 al 10

CUADRO N° 12

Comparación del impuesto sobre la renta (Legislaciones a Diciembre del 2000)

Error! Bookmark not defined.	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
1) Impuesto renta personas jurídicas	Si	Si	Si	Si	Si
Renta gravada	Renta neta	Idem	Idem	Idem	Idem
Proporcional o progresivo	Proporcional	Progresivo	Proporcional	Proporcional	Proporcional
Alícuota	35% soc. de capital constituidas en el país. 35% sucursales de beneficiarios del exterior.	15% + 10% (para rentas sup. a R\$ 240000) +12% para contribución social	30%	30%	15%
Criterio jurisdiccional	Grava la renta mundial	Grava la renta mundial	Grava las rentas de fuente paraguaya	Grava las rentas de fuente uruguaya	Grava renta mundial
Sistema de ajuste por inflación	(Anulado desde 1/9/92)	(Anulado desde 1/1/96)	No	Global y estático	Completo o integral
Arrastre de pérdidas	5 años	4 años	4 años	3 años	Indefinido
Acciones de sociedades anónimas	Nominativas	Nominativas	Portador	Portador	Nominativas
2) Impuesto renta Personas físicas	Si	Si	No	No	Si - 2 impuesto cedular más global complement.
Renta gravada	Renta neta	Renta neta	---	---	Renta neta
Proporcional o progresiva	Progresivo	Progresivo	---	---	Progresivo
Alícuota	9% a 35%	15% y 27,50%	---	---	5 al 45%
Criterio jurisdiccional	Grava renta mundial para residentes. Fuente argentina para no residentes	Grava renta mundial para residentes. Fuente argentina para no residentes			Renta mundial

(Continuación Cuadro N° 12)

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
Intereses por plazos fijos	Exentos	15%			Se acumula el interés "real" o corregido por inflación
Tratamiento dividendos	Todos exentos	Todos exentos			Gravados, pero con crédito total por impuesto SA.
M no Imponible Flia. Tipo (1)	u\$s 21.600	u\$s 7.800			\$ 5450
3) Retenciones por pagos al exterior	Si	Si	Si	Si	Si (altos)
Dividendos	0%	0%	10%	30% o 0%	35% con cred. 15% por Imp. Soc.
Interés (35% sobre 43%)	15,05%	15%	17,5%	No	35%
Regalías (35% sobre 60%)	21%	15%	17,5%	30%	35%
Asistencia técnica	21%	15%	17,5%	30% o 0%	35%%
Utilidades de sucursal	0%	0%	5%	30% o menos hasta 0%	35% - 15% por cred. S.A.
4) Ganancias de capital					
De personas físicas	No se gravan	Se gravan algunas (de inmuebles, ciertos títulos, cuotas sociales, premios y sorteos, etc) al 15% o 20%	No	No	Se gravan sobre costos actualizados
De empresas	Se gravan al seguir el criterio de empresa fuente	Se gravan	Se gravan	Se gravan	Se gravan

(1) Contribuyente casado y con dos hijos que recibe rentas del trabajo personal dependiente (asalariado)

CUADRO N° 13

Impuestos al Patrimonio

Error! Bookmark not defined.	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
1) Impuestos generales al patrimonio					
a) <u>Personas físicas</u>	Si	No	No	Si	No
Materia gravada	Bienes personales más acciones, títulos, etc.	---	---	Activo menos pasivo bancario	---
Proporcional o progresivo	Progresivo	---	---	Progresivo	---
Alícuotas	0,5% y 0,75%	---	---	0,7% al 3%	---
Principio jurisdiccional	Grava activos ubicados en el país y en el exterior	---	---	solo grava activos locales	---
Mínimo no imponible	u\$s 102.300	---	---	u\$s 25000	---
b) <u>De empresas o personas jurídicas</u>	Si (1) (Desde 1999)	No	No	Si	No
Materia gravada	Activos	---	---	Patrimonio neto	---
Proporcional o progresivo	Proporcional	---	---	Proporcional	---
Alícuotas	1%	---	---	15%	---
Principio jurisdiccional	Grava activos ubicados en el país y en el exterior	---	---	Sólo grava activos ubicados en el país	---

(1) Impuesto a la renta mínima presunta

(Continuación Cuadro N° 13)

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
2) Impuestos parciales al patrimonio					
a) <u>Sobre ciertos actos o transacciones</u>					
Transferencia de inmuebles	Si: 1,5%	Si: 2%	No	Si: 4%	---
Herencias	No	Si (estadual)	No	No	Si
Transferencia de títulos valores	No	Si: 0% al 12,8% (IOF)	No	No	---
Constitución y aumento de capital de S.A.	No	No	Si: 1%	Si: 1%	---
Débitos bancarios	No (derogado en 1992)	Si (CPMF al 0,38%)	No	No	No
b) <u>Sobre determinados activos</u>					
Activos bancarios	No	No	No	Si: 2%	No
Créditos bancarios	No	Si: 0,41% al 1,8% (IOF)	No	No	No
Inmuebles	Si	Si	Si	Si	Si
Vehículos automotores	Si	Si	Si	Si	Si

CUADRO N° 14

Impuestos al consumo y sobre transacciones

Error! Bookmark not defined.	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
1) Impuestos generales al consumo	a) IVA (nacional)	a) IVA al nivel estadual (ICMS) (1)	IVA (desde julio 1992)	IVA	IVA
	b) Impuesto sobre los ingresos brutos (plurifásico acumulativo o cascada) (provincial)	b) Impuesto sobre los Servicios (ISS) (municipal)			
- Hechos imponible	a) Todas las enajenaciones de cosas muebles, prestaciones de servicios o importaciones a título oneroso	a) Todas las salidas del establecimiento de cosas muebles y servicios de transporte y comunicaciones, a cualquier título; importaciones	La enajenación de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes	Todas las enajenaciones de cosas muebles, importaciones, prestaciones de servicios a título oneroso	Las ventas de bienes corporales muebles, prestaciones de servicios y las importaciones
	b) Toda operación onerosa desarrollada con carácter habitual	b) Prestaciones de servicios enumerados taxativamente a cualquier título, excepto de transporte y comunicaciones			
- Importaciones	a) Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA	Gravadas por el IVA
	b) excluidas del impuesto				
- Exportaciones	a) de bienes: no gravadas, se compensa o devuelve el IVA abonado en las compras o pagado en la importación. (Tasa 0) De servicios: no gravadas desde 1/1/99	a) De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el impuesto pagado a proveedores o pagado en la importación. (Tasa 0)	De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el impuesto por compras. De servicios: no gravados los fletes al exterior por exportaciones	De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el IVA abonado a proveedores o pagado en la importación De servicios: no están gravados los fletes internacionales, la construcción, reparación, limpieza y aprovisionamiento de naves y servicios prestados hacia Zona Franca, lo que genera derecho a la devolución del IVA abonado a proveedores y en la importación	De bienes y servicios: no gravadas (Tasa 0)
	b) No gravadas. No existe recuperación del impuesto pagado por el exportador en sus compras	b) gravados	---	---	---

- (1) Con fecha 16/9/96 en Brasil se aprobó la "Ley Complementaria N° 87/96" auspiciada por el Ministro de Planeamiento Antonio Kandir, por la que se modifica el ICMS estadual con el objetivo de que la producción interna gane competitividad en los mercados mundiales. Con esa finalidad se dispone: 1) desgravar totalmente las exportaciones de productos primarios y semielaborados (Tasa 0) y 2) desgravar inmediatamente los créditos por compra de bienes de capital. El Gobierno Federal compensará a los Estados por la pérdida de recaudación que esta reforma significara para las finanzas estaduais.

(Continuación Cuadro N° 14)

	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
- Alícuotas	a) Tasa básica: 21% Tasa máxima: 27% Tasa reducida: 10,5%	Tasas por dentro. Variables según estados; las más comunes son: 18%: operaciones internas del estado (Tasa efectiva: 21,95%) 7%: transacciones para estados del Norte y Nordeste 12%: transacciones para estados del Sur y Sureste 13%: exportaciones agrícolas y semielab- orados (Desgravadas desde el 16/9/96)	Tasa única: 10%	Tasa básica: 23% Tasa reducida: 14%	Tasa única: 18%
	b) Variable según actividad de 0 al 4% Comercio: 3 a 3,5%	b) entre 2% y 10%; la más general al 5%			
- Determinación	a) El impuesto a pagar surge de deducir al total de los débitos por ventas del período, los créditos por compras o importaciones.	a) Idem	Idem	Idem	Idem
	b) Aplicación sobre el total de ingresos brutos de la empresa durante el período. Sin deducción por el im- puesto pagado en las compras (cascada)	b) Aplicación sobre el precio del servicio. Solo en algunos casos se admite la deducción del impuesto abonado a proveedores.			
- Tratamiento de los bienes de capital	Se deducen los créditos por compras maquinarias y maquinarias	Se deducen los créditos por compras de maquinarias (Desde el 16/9/96) Ley Complementaria N° 87/96	Se deducen los créditos por compra de maquinarias	Se deducen los créditos por compra de maquinarias	Se deducen los créditos por compra de maquinarias.
- Tipo IVA	Consumo (no grava bienes de capital)	Consumo (no grava bienes de capital desde el 16/9/96)	Consumo	Consumo	Consumo
- Combustibles	Se gravan	Se gravan	No	No	---
- Amplitud base	Generalizado sobre bienes y servicios	Generalizado sobre bienes y solo servicios de trans- porte y comunicaciones	Generalizado sobre bienes y servicios	Generalizado sobre bienes y servicios	Generalizado sobre bienes y servicios

(Continuación Cuadro N° 14)

Error! Bookmark not defined.	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
2) Impuestos selectivos al consumo	Impuesto interno sobre ciertos bienes	Impuesto federal sobre Productos Industrializados (IPI)	Impuestos selectivo al consumo	Impuesto específico interno sobre ciertos bienes (IMESI)	Impuestos especiales a ciertas ventas y servicios
- Forma técnica del tributo	Monofásico aplicado al nivel del productor o importador de los bienes gravados	Plurifásico no acumulativo (tipo IVA), pero aplicado únicamente sobre las importaciones y transferencias de algunos bienes industrializados	Monofásico aplicado al nivel del productor o importador de los bienes gravados	Idem	Idem
- Hechos imponible	Primera transferencia a cualquier título del bien gravado y las importaciones	Salida del establecimiento industrial y la importación de los bienes gravados	Importación y primera enajenación a cualquier título de los bienes gravados	Primera enajenación a cualquier título del bien gravado	Primera venta o importación
- Productos gravados	Tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, combustibles, cerveza, bebidas gaseosas, aparatos de foto, audio, autos, seguros, etc.	Tabacos, automóviles, alcoholes, bebidas alcohólicas, cerveza, y una gran lista de productos industrializados. Su base es la mayor de los cuatro países	Tabacos, bebidas gaseosas, cerveza, bebidas alcohólicas, alcohol, combustibles, etc.	Vinos, bebidas alcohólicas, alcoholes, cerveza, bebidas gaseosas, artículos de cosmética y perfumería, tabacos, energía eléctrica, automotores, motos, lubricantes, combustibles, etc.	Tabacos, bebidas alcohólicas, cerveza, joyas, arts. oro, platino y plata, pieles, alfombras y tapices, yates, vehículos, conservas de caviar, arts. de pirotecnia, armas, vinos, bebidas gaseosas, etc.
- Importaciones	Gravadas por el impuesto	Gravadas por el impuesto	Gravadas por el impuesto	Gravadas por el impuesto, sólo en caso de importación por no contribuyentes	Gravadas por el impuesto
- Exportaciones	Exentas del tributo	Exentas del tributo	Exentas del tributo	Exentas del tributo	Exentas
- Alícuotas	Entre 4% y 166%	Entre 0% y 365%	Entre 8% y 50%	Entre 5% y 102%	Entre 0,5% y 70%
- Base imponible	Precio neto excluido IVA en las ventas y en las importaciones el 150% del precio más tributos a la importación	Precio neto en las ventas. En operaciones no onerosas: valor corriente de mercado. En importaciones: precio CIF más derechos y recargos de importación	Precio de venta en fábrica excluido el IVA. En importaciones: valor aduanero más impuestos de importación	Precio real de la operación o valores fictos fijados por la administración tributaria	En ventas sobre el valor de transferencia y en importación sobre el precio CIF más derechos de importación

(Continuación Cuadro N° 14)

Error! Bookmark not defined.	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
3) Impuesto a operaciones con divisas y títulos	No	Impuesto sobre operaciones de cambio, crédito y seguros y sobre operaciones relativas a títulos valores (IOF)	No	Impuesto a la venta de moneda extranjera	No
- Operaciones gravadas	---	Operaciones de transferencia de títulos, cambio de moneda, operaciones financieras, etc	---	Venta de divisas por instituciones financieras y contribuyentes del IRIC a no contribuyentes del impuesto	---
- Alícuotas	---	entre 0% y 130%; en general 25%	---	- Entre instituciones financieras: 0,05% - Otras: 2%	---
- Materia gravada	---	Precio de la operación, suma involucrada en la operación o valor del documento	---	La contraprestación en moneda nacional	---
4) Impuesto de sellos sobre actos y documentos	Impuesto provincial de sellos	No	Impuesto sobre actos y documentos	No	Impuesto a los actos jurídicos
- Operaciones gravadas	Actos formalizados en instrumento público, contratos de constitución de sociedades, de locación, hipotecas, escrituras de inmuebles, seguros, inscripción en Registros Públicos, pagarés y letras de cambio, operaciones monetarias que devenguen interés, etc	---	Actuaciones administrativas, notariales, contratos e inscripción de sociedades, actos vinculados a bienes inmuebles (contratos de locación, compraventa, hipotecas, etc), actos de intermediación financiera (préstamos, letras de cambio, cheques de plaza a plaza, transferencia de divisas al exterior, inscripciones en Registros Públicos, etc	---	---
- Alícuotas	Generalmente 1% y tasas diferenciales para operaciones con inmuebles (0,75% al 2,5% según valor) y otras (0,5% ciertos contratos), 3% al año sobre intereses que devenguen las operaciones financieras	---	Para ciertas operaciones montos fijos en guaraníes y para otras tasas que generalmente varían del 1% al 2%, aunque la exportación de productos agropecuarios paga el 12%	---	---
- Materia gravada	Valor de la operación, monto de las escrituras o contratos, valor del documento, monto de las primas de	---	Valor que consta en los documentos, suma involucrada en la operación, etc.	---	---

	seguros, etc				
--	--------------	--	--	--	--

CUADRO N° 15

Aportes y contribuciones de seguridad social

Error! Bookmark not defined.	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Chile
1) Aporte Patronal	33% (1)	36,8% (2)	16,5%	21,5% (3)	No hay aporte patronal. Todo privado en base a aporte personal del empleado (sistema de capitalización).
2) Aporte Personal	17%	8, 9 ó 10	8,5%	18% a 23% (3)	
3) Total	50%	44,8% a 46,8%	25%	39,5 a 44,5% (3)	Solo hay aportes patronales para accidentes del trabajo que van del 0,9% al 3,4%

- 1) El aporte total se compone de 16% de aporte patronal por jubilación, 2% para el PAMI, 6% para obras sociales y 9% para asignaciones familiares. El 5% que antes se aplicaba para el FONAVI, fue derogado en octubre de 1991. Los aportes patronales se han reducido en las provincias hasta el 80%, según su grado de cumplimiento del Pacto Fiscal. Además la reforma previsional (Ley 24.241) desdobló el régimen jubilatorio en 1) un sistema público de reparto y 2) un sistema privado de capitalización. En promedio para todo el país se estima que los aportes patronales de seguridad social se han reducido alrededor del 40%
- 2) En Brasil el aporte patronal es del 20% al sistema de seguridad social, al que se agregan contribuciones por accidentes de trabajo, para la salud del trabajador, etc., y a otros fondos que en general llegan al 16,8%
- 3) Los porcentajes de Uruguay incluyen además de las contribuciones de seguridad social, el impuesto a las retribuciones personales, cuya escala de alícuotas es progresiva.