

BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO
Departamento de Integración y Programas Regionales

TRIBUTACIÓN DEL SECTOR TRANSPORTE



DE CARGA EN URUGUAY

PEDRO BUONOMO

DICIEMBRE 2004

INDICE

RESUMEN EJECUTIVO.....	3
1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. CONCLUSIONES	3
TRIBUTACIÓN DEL SECTOR TRANSPORTE DE CARGA EN URUGUAY.....	5
I. INTRODUCCIÓN.....	5
II. SISTEMA IMPOSITIVO EN URUGUAY	6
2.1 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA).....	7
2.2 EL IMPUESTO ESPECÍFICO INTERNO (IMESI)	8
2.3 EL IMPUESTO DE CONTRIBUCIÓN AL FINANCIAMIENTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL (COFIS).....	9
2.4 EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS (IRIC)	10
2.5 IMPOSICIÓN SOBRE EL TRABAJO.....	13
2.5.1 <i>Aportes a la Seguridad Social</i>	13
2.5.2 <i>Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP)</i>	14
2.6 IMPUESTO A LOS ACTIVOS DE LAS EMPRESAS BANCARIAS (IMABA)	14
2.7 RECARGOS A LA IMPORTACIÓN (IMADUNI)	15
2.8 IMPUESTO AL PATRIMONIO (IP)	15
2.9 CONTRIBUCIÓN INMOBILIARIA.....	16
2.10 PATENTE DE VEHÍCULOS.....	17
2.11 OTROS GRAVÁMENES (PROVENTOS FIMTOP):	17
III. DETERMINACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA.....	18
3.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	18
3.2 CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA EN EL TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA.....	19
3.3 CARGA TRIBUTARIA EFECTIVA EN EL TRANSPORTE AÉREO DE CARGA.....	27
ANEXO I.....	31
ANEXO II	35

RESUMEN EJECUTIVO

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo general de este estudio es determinar la carga tributaria efectiva que incide sobre el transporte de cargas, en particular para los modos transporte terrestre (camión) y transporte aéreo, en la República Oriental del Uruguay.

Para este fin, se comenzó por realizar una identificación completa y exhaustiva de los impuestos directos e indirectos a nivel nacional y departamental, junto con las respectivas alícuotas que son aplicables a cada uno de los tipos de transporte estudiados.

A partir de ello y utilizando la estructura de costo-precio de ambos servicios de transporte, se construyó una matriz de impuestos aplicables y se calculó la carga tributaria nominal.

Por último, se realizaron los ajustes correspondientes a las deducciones que permite la normativa impositiva vigente y se estimó la carga tributaria efectiva para cada tipo de transporte analizado.

La aplicación de esta metodología de trabajo, asegura que la estimación de la carga tributaria se realiza en forma completa, y asimismo permite determinar la incidencia de los impuestos nacionales y departamentales sobre el precio final de los servicios de transporte de carga en ambos modos estudiados.

2. CONCLUSIONES

El Estudio realizados permiten extraer las siguientes conclusiones:

- Los resultados obtenidos muestran que la **carga tributaria efectiva** que grava el transporte terrestre de carga alcanza al **24,0%** del precio del servicio.
- La participación por tipo de impuesto es la siguiente: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) representa el 62% del total y aporta 14,9 puntos porcentuales a la carga tributaria. El segundo lugar lo ocupa el Impuesto a la Renta Industrial y Comercial (IRIC) que incide el 10,4%, generando 2,5 puntos porcentuales del total de la carga tributaria efectiva.
- Es posible visualizar claramente que los **impuestos generados por la prestación del servicio**, esto es el Impuesto Específico Interno (IMESI), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS), Aportes a la Seguridad Social (SSoc) e Impuesto a la Renta Industrial y Comercial (IRIC), constituyen por amplio margen la principal fuente de aporte a la carga tributaria total con 20 puntos porcentuales que representan el 84,8%.
- Por su parte, la incidencia del resto de los impuestos que se **generan independientemente de la prestación del servicio**, aportan los 4 puntos porcentuales restantes que inciden en un 15,2% en la carga tributaria efectiva total.

- Resulta importante señalar que **desde el año 2001, se han venido implementando una serie de exenciones y modificaciones en varios de los impuestos que gravan a las empresas de transporte de carga.** Las medidas implementadas surgieron a partir de la creación del Registro de Transportistas Profesionales de Carga que tiene a su cargo la DNT del MTOP, en coordinación con la Dirección General Impositiva (DGI) y el Banco de Previsión Social (BPS), y tienen como objetivo principal contribuir a la disminución de la informalidad registrada en el sector. La exoneración del pago de algunos impuestos o tributos junto a la rebaja de alícuotas de algunos de ellos, fueron implementadas como políticas de incentivo para incorporarse al Registro y asimismo reducir la presión fiscal sobre los transportistas formales.
- Las referidas medidas implementadas en materia fiscal han producido una reducción de la carga tributaria efectiva en el sector de casi 5 puntos porcentuales, llevándola del **28,7% al 24%** estimado para la situación actual., en un período de 3 años.
- La estimación de la carga tributaria para el **sector aéreo** se realizó como aporte teórico al objetivo general de este estudio, habida cuenta que prácticamente no se realiza transporte doméstico de cargas por modo aéreo en Uruguay. Tal como se ha señalado, dicho transporte se limita únicamente al equipaje y pequeñas cargas asociadas al transporte doméstico de pasajeros.
- Los resultados obtenidos muestran que la **carga tributaria efectiva** que grava el transporte aéreo de carga alcanza al **18,0%** del precio del servicio. Es posible visualizar claramente que los **impuestos generados por la prestación del servicio**, esto es el Impuesto Específico Interno (IMESI), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS), Aportes a la Seguridad Social (S.Soc) e Impuesto a la Renta Industrial y Comercial (IRIC), constituyen por amplio margen la principal fuente de aporte a la carga tributaria total con 20 puntos porcentuales que representan el 84,8%. Por su parte, la incidencia del resto de los impuestos que se **generan independientemente de la prestación del servicio**, aportan los 4 puntos porcentuales restantes que inciden en un 15,2% en la carga tributaria efectiva total.

TRIBUTACIÓN DEL SECTOR TRANSPORTE DE CARGA EN URUGUAY

I. INTRODUCCIÓN

El objetivo general de este estudio es determinar la carga tributaria efectiva que incide sobre el transporte de cargas, en particular para los modos autotransporte terrestre (camión) y transporte aéreo, en la República Oriental del Uruguay.

A los efectos de alcanzar el objetivo antes mencionado, se utilizó una metodología de análisis que parte de la identificación completa y exhaustiva de los impuestos directos e indirectos a nivel nacional y departamental que son aplicables, y de la estructura de costo-precio de los servicios de transporte para cada uno de los modos señalados.

En primer lugar y a nivel general se recopiló y analizó:

- ✓ los ítemes más relevantes del régimen impositivo en Uruguay;
- ✓ los alcances y exenciones de los diversos ítemes específicos que tienen aplicación sobre los servicios de transporte de cargas por camión y de transporte aéreo de cargas;
- ✓ el tratamiento impositivo de los factores de producción de los servicios de transporte y de los usuarios de dichos servicios, para ambos modos;
- ✓ el tratamiento impositivo de otros rubros que afectan la prestación del servicio.

Como resultado de este análisis particular, se pudo identificar los hechos generadores y bases imponibles, alícuotas impositivas, exenciones y regímenes especiales en la tributación directa, indirecta y sobre los factores de producción, aplicables a los sectores analizados, tanto a nivel nacional como departamental.

En segundo término, los cálculos realizados para determinar la carga tributaria, se desarrollaron a partir de las estructuras de costo-precio en el mercado doméstico para los dos sectores propuestos.

La aplicación de esta metodología de trabajo, asegura que la estimación de la carga tributaria se realiza en forma completa, y asimismo permite determinar la incidencia de los impuestos nacionales y departamentales sobre el precio final de los servicios de transporte de carga en ambos modos estudiados.

En el capítulo II se presenta la identificación y análisis del régimen impositivo general y aplicable a los sectores estudiados en Uruguay. Seguidamente, en el capítulo III, se presentan los cálculos realizados para determinar la carga tributaria que afecta el transporte terrestre y al transporte aéreo de cargas. En los anexos I y II se recoge la metodología general aplicada y cálculos desarrollados para obtener las estructuras de costo-precio para el transporte terrestre y aéreo de carga respectivamente.

II. SISTEMA IMPOSITIVO EN URUGUAY

A los efectos de identificar la carga tributaria efectiva sobre los servicios y las inversiones en infraestructura del sector transporte de carga terrestre y aéreo en Uruguay, se analizaron los aspectos relevantes de la tributación indirecta sobre el sector, los impuestos que inciden en el costo del capital y la rentabilidad, la tributación directa y los tributos que afectan los factores de producción de los proveedores de servicios y de los usuarios de la infraestructura.

Para cada uno de los tributos identificados a nivel nacional y a nivel departamental, se analizó: el marco legal vigente, los hechos y bases imponibles, las exenciones y los regímenes especiales.

A los efectos del análisis normativo se realizó una clasificación de los tributos en dos categorías básicas:

- Impuestos cuyo hecho imponible se genera al prestarse el servicio, entre los que se identificaron:
 - Impuesto al valor agregado (IVA)
 - Impuesto específico interno (IMESI)
 - Impuesto Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS)
 - Impuesto a la renta personas jurídicas (IRIC)
 - Imposición sobre el trabajo
 - Cargas Sociales
 - Impuesto a las Retribuciones Personales
- Impuestos cuyo monto imponible se genera independientemente de la prestación del servicio:
 - Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA)
 - Recargos a la importación (IMADUNI)
 - Impuesto al Patrimonio
 - Contribución inmobiliaria
 - Patente de vehículos
 - Otros gravámenes (proventos FIMTOP):
 - Permisos de circulación*
 - Certificados de cambio de propiedad*
 - Registro de vehículos de carga*
 - Permisos especiales de cargas extraordinarias*
 - Multas y sanciones*
 - Tasa de registro Censal*
 - Seguro obligatorio*

2.1 El Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Este impuesto fue creado por la Ley 14.100 de 29 de diciembre de 1972 que establece que el Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional y la introducción de bienes al país. Es un impuesto plurifásico, es decir aplicable a cada fase del proceso productivo, y de incidencia económica en el consumidor final del producto o servicio gravado.

El hecho generador lo constituye, como expresa la referida Ley, la circulación de bienes y la prestación de servicios dentro del territorio uruguayo y la introducción definitiva de bienes al país. Por circulación de bienes se entenderá toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que de a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario. El hecho generador se circunscribe al territorio uruguayo independiente del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes celebren el negocio. El hecho gravado se considera configurado, cuando el contrato o acto equivalente tenga ejecución mediante la entrega o la introducción de los bienes o la prestación de los servicios

Las exportaciones de bienes no están gravadas, y la Ley admite el crédito fiscal del IVA incluido en los insumos de los bienes o servicios que integran el costo de los bienes exportados, cumpliendo con el principio de respeto jurisdiccional del país de destino.

El IVA se caracteriza por su amplia base imponible, concentrando las exoneraciones en algunos productos, en particular agropecuarios, o aquellos que tienen un régimen especial y están gravados con el IMESI, como los combustibles derivados del petróleo. Un caso particular lo constituye el gas-oil.

Existe una serie de servicios exonerados entre los que se destacan el transporte de pasajeros, los intereses financieros, el arrendamiento de inmuebles, la mayoría de las operaciones bancarias y los servicios vinculados a la salud; hay también exoneraciones específicas referidas a las instituciones sin fines de lucro y colectividades religiosas, de enseñanza, deportivas y políticas.

La Ley define como sujetos pasivos a quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, o sea todo aquel que realice una actividad empresarial; esto incluye los entes estatales que integran el dominio comercial e industrial del Estado y los municipios, por las actividades que desarrollen en competencia con la actividad privada.

A su vez son contribuyentes quienes perciben retribuciones por servicios personales, como los profesionales universitarios, cuando los ingresos son obtenidos por el ejercicio libre de actividad sin estar sometidos a un contrato de trabajo en relación de dependencia.

El tercer grupo de contribuyentes lo constituyen quienes importen bienes al país; en cuyo caso el monto imponible lo compone el valor CIF más los recargos, si el importador es un no contribuyente el monto se incrementa en forma ficta un 50%.

Las tasas de impuesto son: tasa básica del 23% y tasa mínima del 14%¹. Se puede decir que las exportaciones tienen tasa 0.

¹ Valores actuales de las tasas.

La liquidación del impuesto se realiza mediante declaración jurada. El impuesto a pagar se obtiene partiendo del total del impuesto facturado descontando el impuesto incorporado en las compras de bienes o servicios que integran directa o indirectamente el costo de los bienes vendidos. Es posible obtener un saldo a favor por mayor IVA compras sobre IVA ventas, que si bien el contribuyente no puede reclamar su devolución constituye un crédito fiscal que puede ser trasladado al período siguiente.

En el caso del sector transporte de cargas la incidencia del IVA en sus costos ha variado, llegando a ser poco significativa, hasta que se implanta el IVA al gas-oil.

2.2 El Impuesto Específico Interno (IMESI)

Creado por el Decreto-Ley 14.416 de 28 de agosto de 1975, este impuesto grava diferentes productos específicos a diferentes tasas, en la primera enajenación a cualquier título, a diferentes tasas según el producto, aplicándose sobre los precios de facturación o precios que fija el Poder Ejecutivo.

El IMESI tiene múltiple hecho generador:

- Primera enajenación de los bienes gravados, entendida como toda operación de carácter oneroso que tenga por objeto la entrega con transferencia del derecho de propiedad o que otorgue a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario.
- Importación de bienes gravados, entendida como introducción definitiva del bien al mercado interno, cuando el importador no sea sujeto pasivo del impuesto.
- Afectación al uso propio que de los bienes gravados hagan los fabricantes o importadores.
- Transformación de vehículos con incremento de valor.
- Segunda venta de taxímetros y autobuses, que se haga dentro de los 3 años de la primera venta.
- Segunda venta de autos por empresas cuya actividad es el arrendamiento de autos sin chofer (dentro de los 3 o 5 años según cilindrada).

Los sujetos pasivos del impuesto son: los fabricantes, los importadores y las asociaciones que realicen actividades gravadas. El monto imponible es el valor de venta real o los precios fijados por el Poder Ejecutivo; en los casos de importaciones de no contribuyentes el monto es el valor CIF+recargos, incrementados en el 50%.

Las tasas o alícuotas son según el producto gravado. La Ley fija las tasas máximas y habilita al Poder ejecutivo a fijarlas por Decreto. La liquidación del impuesto se realiza mediante declaración jurada.

En relación al sector transporte los bienes gravados son los siguientes:

- **Vehículos automotores:** la ley incluye toda clase de vehículos automotores como autos, motos, motonetas, bicimotos, camiones y ómnibus. Para el caso de los camiones la tasa máxima es 0%.

- **Lubricantes:** este concepto incluye todas las grasas y lubricantes para uso automotor. El monto imponible es el precio de venta excluido el IVA y el IMESI. En este caso el impuesto se fija administrativamente por el Poder Ejecutivo del mismo modo que el valor ficto de los productos. Actualmente (julio de 2004), el valor ficto y el impuesto alcanzan a 55,13 y 17,64 \$/litro respectivamente para aceites lubricantes y 71,73 y 22,95 \$/kilo respectivamente para grasas lubricantes.
- **Combustibles:** los combustibles y derivados del petróleo están gravados por el IMESI. Solo están exonerados cuando sean para el uso de aviación civil o con destino a buques o aeronaves de la Prefectura Nacional Naval o las Fuerzas Armadas, y las ventas de ANCAP a UTE para interconexiones eléctricas con países limítrofes. El principal sujeto pasivo es ANCAP por su carácter monopólico. El monto del impuesto para cada producto es fijado administrativamente por el Poder Ejecutivo, y para el gas oil es actualmente (julio de 2004) de 1,364 \$/litro.

2.3 El Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS)

La Ley 17.345 de 31 de mayo de 2001 crea el COFIS para financiar la Seguridad Social. Este impuesto grava con un 3% a:

- las importaciones de bienes industrializados y
- las enajenaciones a cualquier título de dichos bienes, sean nacionales o importados, realizadas a: a) organismos estatales, b) empresas y c) quienes se encuentren incluidos en el hecho generador del IVA o del IMESI.

Muchos de los artículos de la ley y de la reglamentación son similares a los correspondientes al IVA. En incluso, en todo lo no previsto expresamente en la Ley o en este Decreto serán aplicables por disposición expresa las normas reglamentarias vigentes para el Impuesto al Valor Agregado (ámbito de aplicación, exportaciones, límite de pequeñas empresas, automotores usados, reajustes, valuación de bienes, operaciones en moneda extranjera, saldos de liquidación, empresas industriales, declaraciones juradas, pago y devolución).

Se considera como hecho generador, la enajenación o la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, así como toda operación que otorgue al receptor de los referidos bienes la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario.

La alícuota o tasa (3%) se aplicará sobre el importe total neto contratado o facturado, excluido el Impuesto al Valor Agregado. En las importaciones la alícuota se aplicará sobre la suma del valor en aduana más el arancel, incrementada en hasta un 21,75% (veintiuno con setenta y cinco por ciento).

El tributo a pagar se liquida partiendo del total de los impuestos facturados, deduciendo el impuesto incluido en las adquisiciones e importaciones de bienes destinados a integrar directa o indirectamente el costo de las operaciones gravadas.

2.4 El Impuesto a la Renta de las personas jurídicas (IRIC)

El Decreto Ley 14.252 del 22 de agosto de 1974, crea un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza.

Las rentas comprendidas son las derivadas de actividades lucrativas realizadas por empresas. Se entiende por empresas toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno. No existe la combinación de capital y trabajo a que se refiere la ley interpretada cuando el capital empleado no esté activamente dirigido a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes.

La tasa máxima del impuesto vigente es del 30% (treinta y cinco por ciento). El Poder Ejecutivo fijará la tasa aplicable, el que queda facultado para modificarla dentro de dicho límite.

Las rentas anuales obtenidas por empresas derivadas de actividades industriales y comerciales y de servicios están gravadas por el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC) a una tasa del 35%.

Igualmente no son alcanzadas por el impuesto las rentas que provengan predominantemente del factor capital o predominantemente del factor trabajo, como puede ser el caso de rentas provenientes de la prestación de servicios personales o las provenientes de inversiones en inmuebles o activos financieros.

Las pequeñas empresas tributan por concepto de Impuesto a la Renta un mínimo mensual del orden de los US\$ 60.

Son sujetos pasivos del IRIC anual las sociedades con o sin personería jurídica y los titulares de empresas unipersonales que llevan a cabo una actividad empresarial. Una empresa es definida como toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico.

Por Ley 17.615 del 30.12.002, art.4º (D.Of.: 17.01.003), los transportistas terrestres profesionales de carga deberán tributar preceptivamente este impuesto quedando excluidos de las exoneraciones.

Los distintos impuestos a la renta gravan las rentas de fuente uruguaya. Se consideran rentas de fuente uruguaya las provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en el país, con independencia de la nacionalidad o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

La única excepción al principio de la fuente está dada en el caso de los honorarios de asistencia técnica pagados o acreditados por sujetos pasivos del IRIC a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, que están sujetos a retención aún en el caso de que el servicio de asesoramiento haya sido prestado en el exterior.

Las rentas gravadas se liquidan al cierre del ejercicio económico anual de la empresa, siempre que se lleve contabilidad suficiente. En caso contrario el ejercicio fiscal coincidirá

con el año civil. Sin embargo, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales la Autoridad fiscal queda facultada a establecer ejercicios fiscales diferentes al año civil. El mismo criterio es aplicable para la imputación de gastos.

La renta neta gravada se determina tomando en consideración las rentas y gastos devengados en el transcurso del ejercicio. En el caso de rentas derivadas de ventas de inmuebles pagaderos a plazos, las mismas se reconocen en cada ejercicio en función de las cuotas contratadas y las vencidas.

La renta bruta está dada por el total de ventas netas menos el costo de adquisición o producción. Asimismo se considera renta bruta:

- el resultado por la enajenación de bienes del activo fijo
- el beneficio que resulte de comparar el valor fiscal y el precio de venta en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a los socios o accionistas
- las diferencias de cambio devengados en el ejercicio
- el resultado por la enajenación de establecimientos o casas de comercio
- los aumentos de patrimonio producidos en el ejercicio, con excepción de los que resulten de las revaluaciones de bienes de activo fijo.

Algunos aspectos relevantes del IRIC

Importaciones: la diferencia entre el precio pagado por el comprador y el precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta el Uruguay podrá ser considerada de fuente uruguaya.

Exportaciones: la renta neta de fuente uruguaya se establecerá deduciendo del precio de venta mayorista en el lugar de destino el costo de dichos bienes, los gastos de transporte y seguro hasta dicho lugar.

Ajuste por inflación fiscal: se determina aplicando el porcentaje de variación del índice de precios al por mayor, entre los meses de cierre del ejercicio anterior y del que se liquida, sobre el patrimonio fiscal al comienzo del ejercicio.

Valuación de los bienes de activo fijo: Deben ser revaluados a partir del ejercicio siguiente al de su incorporación, por la variación operada en el ejercicio en el índice de precios al por mayor.

Valuación de inventarios: Los inventarios de mercaderías pueden ser valuados por su costo de adquisición o producción, o por el valor de reposición al cierre del ejercicio, a opción del contribuyente, la diferencia entre valor de mercado y costos históricos se considera renta gravada.

Ganancias de capital: Las ganancias de capital se consideran rentas gravadas, excepto las revaluaciones del activo fijo y las derivadas de la tenencia de acciones o cuotas sociales de otros contribuyentes del IRIC.

Intereses: Los intereses se computan sobre la base de lo devengado. No existen normas con relación a ratios endeudamiento/patrimonio; en consecuencia no existe el concepto de "thin capitalization" según el cual el endeudamiento puede ser tratado como patrimonio y gravado como tal.

Dividendos: Los dividendos pagados o acreditados a beneficiarios domiciliados en el Uruguay se consideran renta no gravada por IRIC, a efectos de evitar la doble tributación. Cuando el beneficiario está domiciliado en el exterior los dividendos pueden estar sujetos a IRIC por vía de retención.

Diferencias de cambio: Los resultados del ejercicio provenientes de diferencias de cambio son computables para el IRIC. Se determinan por la revaluación de los saldos activos y pasivos en moneda extranjera existentes al cierre de ejercicio.

Están exentas del IRIC las siguientes rentas:

- Las correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea. En caso de compañías extranjeras la exoneración regirá siempre que en el país de su nacionalidad las compañías uruguayas de igual objeto gozaren de la misma franquicia. El gobierno podrá exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre a condición de reciprocidad.
- Rentas derivadas de la tenencia de acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo.
- Los dividendos o utilidades percibidos por sujetos pasivos de este impuesto.
- Las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participaciones de capital.
- Rentas de instituciones culturales, de enseñanza y deportivas.
- Rentas de organismos oficiales de países extranjeros a condición de reciprocidad, y de los organismos internacionales a los que se halle afiliado Uruguay.
- Rentas de Consorcios para construcciones de obras públicas, en cuanto las empresas que los integran sean sujetos pasivos de este impuesto.
- Las empresas cuyos ingresos no superen el monto establecido anualmente por el Poder Ejecutivo están exoneradas del impuesto.

Como principio general, para establecer la *renta neta*, se deducen de la renta bruta todos los gastos necesarios para obtenerla y conservarla, debidamente documentados. Los gastos realizados en el extranjero son deducibles en cuanto sean imprescindibles para la obtención de rentas de fuente uruguaya, en cantidades razonables a juicio de la DGI.

Debe utilizarse el sistema lineal de *amortización*. Sin embargo, la DGI puede autorizar otro sistema de amortización si lo considera técnicamente adecuado.

Los bienes muebles del activo fijo se amortizan atendiendo al número de años de vida útil probable de dichos bienes. Los activos intangibles tales como marcas y patentes, se amortizan linealmente en un periodo de cinco años siempre que representen una inversión real y que se identifique al enajenante. Los resultados por ventas de bienes de activo fijo se determinan por la diferencia entre el precio de venta y el valor del bien revaluado y amortizado a la fecha de cierre del ejercicio.

A efectos de la *liquidación* del IRIC es necesario determinar la renta neta sujeta a impuesto, deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para obtenerla y conservarla así como las pérdidas de ejercicios anteriores, luego se le deduce la porción no gravada (rentas no gravadas y gastos asociados) a efectos de llegar, en principio, al monto imponible; en caso de tomarse el beneficio de la exoneración por inversiones, se

deduce dicho monto llegando así al resultado fiscal sobre el cual aplicar la tasa del impuesto.

2.5 Imposición sobre el trabajo

La imposición sobre el trabajo está formada por dos fuentes principales: los aportes a la seguridad social que surgen del marco normativo que regula la Ley 16.713 del 1° de abril de 1996 y el Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP).

2.5.1 Aportes a la Seguridad Social

El régimen previsional uruguayo enmarcado en la Ley 16.713 se basa en que los aportes de los trabajadores tendrán como destino el financiamiento de un único Sistema mixto que responde a dos conceptos: la solidaridad intergeneracional, y el ahorro individual obligatorio.

La jubilación por Solidaridad Intergeneracional es administrada exclusivamente por el Banco de Previsión Social (BPS) y comprende a todos los activos y se financia con la totalidad de los aportes patronales y los aportes personales hasta determinada suma de ingresos.

Si los ingresos por salario superan el valor determinado, los aportes personales correspondientes a la diferencia entre el salario y esta cifra serán volcados a la modalidad de Ahorro Individual Obligatorio, y el trabajador podrá optar por una Administradora de Fondos de Ahorro Previsional (AFAP), para la apertura de su cuenta personal.

A los efectos de este trabajo corresponde analizar lo referente al aporte patronal por concepto de seguridad social, que es parte de la imposición al sector de actividad empresarial a través de gravar el costo de mano de obra aplicada a la actividad.

Las alícuotas vigentes de los aportes a la seguridad social son las siguientes:

TIPO DE APORTE	Patronal	Obrero	Total
Banco de Previsión Social (BPS)	12.5 %	15 %	27.5 %
Seguro por enfermedad (DISSE)	5 %	3 %	8 %

A partir de esta disposición general existen normas específicas que determinan exoneraciones o condiciones particulares para los diferentes tipos de actividad. Al respecto, la Ley N° 17.345 del 31 de mayo de 2001 reduce a 0% (cero por ciento) la alícuota de los aportes jubilatorios patronales al Banco de Previsión Social de las empresas profesionales de transporte terrestre de carga. De esta forma el aporte patronal considerado en este estudio, se reduce al correspondiente al seguro por enfermedad (DISSE), que alcanza al 5% de la suma de salarios nominales de los trabajadores registrados en la empresa.

2.5.2 Impuesto a las Retribuciones Personales (IRP)

La Ley 17.502 del 29 de mayo de 2002 extendió y modificó el régimen del impuesto a las retribuciones personales (IRP), creado en 1982. El IRP es un impuesto que de acuerdo con lo dispuesto por su Ley de creación grava las retribuciones derivadas de servicios personales prestados en la actividad pública o privada, exista o no relación de dependencia.

En esta instancia las alícuotas correspondientes a quienes reciben retribuciones en el marco de la actividad privada, oscilan entre el 0% al 18% en función al monto nominal de las retribuciones.

La mencionada ley previó un progresivo abatimiento de alícuotas, facultando al Poder Ejecutivo a hacerlo tomando en consideración el cumplimiento de la metas fiscales alcanzadas a esa fecha y aplicando una disminución proporcional en la carga tributaria establecida, dando prioridad a la situación de los sujetos pasivos comprendidos en las escalas de menores ingresos y a los de la actividad privada.

Desde el punto de vista de este trabajo lo que es necesario considerar es la carga tributaria que tienen las empresas en relación al IRP ya que este tributo actúa como una imposición a la renta personal gravando las retribuciones personales.

Al respecto el aporte patronal de las empresas por concepto de IRP es del 1,00% sobre la suma de salarios nominales de empleados. No obstante ello, las empresas profesionales de transporte terrestre de cargas se encuentran exoneradas de este tributo de acuerdo a lo establecido en el artículo 19° de la Ley N° 17.345, del 31 de mayo de 2001.

2.6 Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA)

La Ley 15.809 del 8 de abril de 1986 crea un impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias (IMABA), que grava las disponibilidades rentables, la tenencia de activos realizables, los créditos exigibles y eventuales y las inversiones ajenas al giro del Banco de la República Oriental del Uruguay, del Banco Hipotecario del Uruguay, de los Bancos privados, de las Casas Financieras y de las Cooperativas de Ahorro y Crédito

Son también contribuyentes de este impuesto las empresas cuya actividad habitual y principal sea la de administrar créditos interviniendo en las ventas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por terceros, o la de realizar préstamos en dinero, cualquiera sea la modalidad utilizada a tal fin.

Existen activos rentables exentos como ser la deuda pública, y los créditos con no residentes, siempre que los mismos no excedan el monto de pasivos recibidos de no residentes; y los créditos resultantes de operaciones de leasing financiero están exentos de este impuesto.

Las tasas del impuesto son: de hasta el 0,01% (cero con cero uno por ciento) para los créditos correspondientes a operaciones de prefinanciación de exportaciones; y de hasta el 2% (dos por ciento) para el resto de los activos gravados.

2.7 Recargos a la importación (IMADUNI)

Los aranceles o recargos a la importación tienen una incidencia en las actividades del transporte de cargas en dos sentidos: por una lado en la compra de las unidades e transporte importadas que son el total de las unidades que se utilizan en el país, donde no existe la producción nacional de estos bienes; y por su incidencia en los costos de mantenimiento a través de los insumos y recambios importados.

El hecho generador del arancel lo constituye la introducción definitiva de bienes al país.

Existen exoneraciones en relación al bien a importar y al origen de los bienes, no obstante existen también otras exoneraciones subjetivas, que no están relacionadas ni con el origen ni con el bien.

El sujeto pasivo es el importador y el monto imponible del impuesto lo constituye el valor de aduana del bien, que en general coincide con el valor CIF, que está compuesto por el valor de la mercancía en el puerto de embarque (FOB) al que se le adiciona el flete y el seguro. Algunos productos tienen lo que se denomina precio mínimo de exportación y este constituye el monto imponible para el arancel.

La tasa de este impuesto es la Tasa Global Arancelaria (TGA) y se compone de 3 tributos: el recargo, el recargo adicional y el IMADUNI (Impuesto Aduanero Único a la Importación), el rango de la TGA es desde 0% a 20%, de acuerdo a la posición arancelaria.

A los efectos de este trabajo las partidas arancelarias que corresponden son:

4011 Neumáticos Nuevos	16%
4012 Neumáticos Usados	16%
8409 Repuestos para Motores	16%
8706 Chasis con motor	18%
8716 Remolques y semi remolques	18%

La liquidación del tributo se realiza mediante declaración jurada del importador que es luego verificada por la Aduana.

2.8 Impuesto al Patrimonio (IP)

Ley 13.637 de 21 de diciembre de 1967 crea el Impuesto al Patrimonio. Es un impuesto que grava los activos en el país -deducidas ciertas deudas- al cierre del ejercicio económico anual con tasas del 1,5% para las empresas industriales, comerciales y agropecuarias, del 2,8% para los bancos y casas financieras y del 2% para el resto de las personas jurídicas.

Las personas físicas, tributan el IP con tasas progresivas que varían del 0,7% al 3%, y que se aplican sobre el excedente de un mínimo no imponible individual de aproximadamente US\$ 80.000, que se duplica para los matrimonios.

Dentro de los activos de las industrias no se incluyen los bienes muebles a partir de su incorporación al ciclo productivo industrial durante un plazo de 5 años, y al término de ese

plazo se computan sólo por el 50% de su valor fiscal. Los bienes muebles afectados al ciclo productivo y los equipos para el procesamiento electrónico de datos incorporados por empresas industriales y/o agropecuarias están exentos del impuesto.

Las empresas industriales y comerciales y las explotaciones agropecuarias sólo pueden computar como deudas los préstamos de bancos locales, las deudas con proveedores locales salvo que sean empresas públicas, las deudas por tributos, siempre que no hayan vencido, y las obligaciones o debentures emitidas por suscripción pública y que tengan cotización bursátil.

Existen numerosos activos exentos, tales como los bienes inmuebles destinados a la explotación agropecuaria, excluidas sus mejoras, los valores públicos y los valores emitidos por el Banco Hipotecario del Uruguay (BHU) y el Banco Central del Uruguay (BCU), las acciones o cuotas sociales de sociedades contribuyentes del IP y las obligaciones que cotizan en Bolsa.

La normativa del impuesto adopta el criterio de la territorialidad, por lo cual se computan para liquidar el impuesto los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Uruguay. No obstante, cuando existen activos en el exterior y activos exentos, para determinar el monto imponible sólo se deduce del activo gravado el importe de las deudas computables que exceda el valor de dichos activos.

Algunas deudas de las empresas, que podrían constituir para los acreedores activos gravados por el impuesto y, en consecuencia, incidir en los intereses, constituyen activos exentos. Entre ellos se incluyen los saldos de precio de importaciones, los préstamos, los depósitos en moneda extranjera cuyos titulares se domicilian en el extranjero y las obligaciones emitidas por las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores.

El impuesto se liquida por declaración jurada y es recaudado por la Dirección General Impositiva en el tiempo y forma que reglamente el Poder Ejecutivo, quien queda facultado para establecer normas sobre retenciones y pagos a cuenta.

2.9 Contribución inmobiliaria

Se trata de un impuesto que grava la propiedad inmueble urbana y suburbana situada dentro de los límites de la jurisdicción de cada gobierno departamental. El monto de este impuesto se calcula sobre la base del aforo del bien que realiza la Dirección Nacional de Catastro o sobre valores fictos que establece cada gobierno departamental en función de relevamientos propios.

En algunos departamentos, conjuntamente con este impuesto se liquidan las tasas o tarifas por los servicios prestados por cada gobierno departamental, conocidos como impuestos municipales.

A los efectos de este trabajo, se asumió que las empresas están establecidas en la ciudad de Montevideo (lo cual representa a más del 80% del total), y por lo tanto se estimó el conjunto de estos impuestos de acuerdo al valor promedio que correspondería a bienes inmuebles destinados a oficinas (propiedad horizontal de hasta 75 m²) y depósitos o garajes (hasta 300 m²), ubicados en zonas céntricas y periféricas cercanas, respectivamente.

2.10 Patente de vehículos

Es un tributo aplicado y recaudado por los gobiernos departamentales que grava la propiedad de vehículos automotores. El monto anual se fija en función del aforo del vehículo, que a su vez tiene relación directa con el valor de mercado del mismo. En términos generales, si la procedencia es Mercosur y para modelos del mismo año, los valores de este tributo no presentan diferencias significativas entre las diferentes marcas de los vehículos de carga utilizados en el país.

El valor del tributo se actualiza periódicamente (a través de la revisión de los aforos) y, entre períodos, se ajusta anualmente por el índice de precios al consumo (IPC).

2.11 Otros gravámenes (proventos FIMTOP):

Existen en el sector transporte de cargas una serie de gravámenes que se recaudan a través de la Dirección Nacional de Transporte y que integran el rubro proventos del FIMTOP (Fondo de Inversiones del Ministerio de Transporte y Obras Públicas). Relacionados con el transporte de cargas terrestres están:

- Permisos de circulación
- Registro de Transportista Profesional de Carga
- Certificados de cambio de propiedad y de libre de deudas
- Registro de vehículos de carga
- Permisos especiales para el transporte de cargas extraordinarias
- Tasa de Registro Censal

Las tasas de éstos gravámenes son exiguas y no tienen un impacto significativo en la imposición al sector, aunque en el caso de los registros para transportar cargas y permisos de circulación, igualmente fueron incluidas en este trabajo para estimar la carga tributaria.

III. DETERMINACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA

3.1 Aspectos Metodológicos

Tal como fue señalado, la estimación de la de la carga tributaria se realizó a partir de las estructuras de costo-precio de los servicios de transporte en el mercado doméstico para ambos modos analizados, a partir de las cuales se identificaron y cuantificaron los diferentes impuestos que afectan cada rubro o ítem.

Esta metodología de trabajo sugiere pues, que es necesario obtener estructuras de costo-precio que reflejen con aceptable nivel de precisión, los costos y precios reales de los servicios de transporte de cargas para una “empresa” representativa del promedio de empresas que desarrollan su actividad en el mercado doméstico uruguayo.

En tal sentido, en el caso del transporte de cargas por camión, se comenzó por determinar a partir del Registro de Transportistas Profesionales de Carga que lleva la Dirección Nacional de Transporte (DNT) del Ministerio de Transporte y Obras Públicas (MTOP), la conformación empresarial promedio de esta actividad. En función del tipo de transporte que se realiza en Uruguay, se resolvió desagregar el análisis para dos tipos de empresa y servicio:

- i. tamaño medio, transporte de carga general en corta-media distancia
- ii. tamaño grande, transporte carga general en media-larga distancia

Sobre la base de la definición de los vehículos tipo utilizados y mediante el modelo HDM-VOC desarrollado por el Banco Mundial y calibrado para las condiciones de Uruguay, se construyó la estructura de costos directos. Seguidamente a partir de los precios de referencia para contratar servicios de transporte de cargas que publica la DNT a nivel oficial, se construyeron las estructuras de costo-precio. Las estructuras así obtenidas se ajustaron y validaron con información específica sobre diversos rubros y aspectos particulares de la actividad, obtenida de las gremiales de transportistas que agrupan a las empresas del sector².

Los supuestos utilizados y el procedimiento completo para la construcción de las estructuras de costo-precio para el transporte de carga por camión, así como los resultados obtenidos se presentan en el Anexo I.

En el caso del transporte aéreo, se encontró la dificultad que es nula la participación de este modo en el mercado doméstico (el 100% del transporte doméstico aéreo de cargas corresponde a pequeñas encomiendas asociadas al transporte de pasajeros), por lo que no existen empresas que desarrollen la actividad. Sin embargo, se entendió oportuno realizar el ejercicio de simular una estructura de costo-precio que permitiera estimar la carga tributaria de manera teórica. De esta forma se construyó una estructura de costo-precio para el transporte aéreo de cargas a partir de información obtenida de una empresa que desarrolla transporte doméstico de pasajeros en Uruguay³ y de datos propios. Las hipótesis de trabajo y el detalle de la estimación de la estructura de costo-precio para este modo se presentan en el Anexo II.

² Se realizaron entrevistas y se obtuvo información de la Intergremial de Transporte Profesional de Carga Terrestre del Uruguay y de la Unión de Transportes Fleteros del Uruguay.

³ Se obtuvo información de la empresa Aeromás S.A.

3.2 Carga Tributaria Efectiva en el Transporte Terrestre de Carga

De acuerdo a la metodología utilizada, la estimación de la carga tributaria efectiva objeto de este estudio, se realizó sobre la base de las estructuras de costo-precio que permiten establecer los precios finales de los servicios de transporte terrestre de cargas y de la identificación y cuantificación de los impuestos presentes en cada rubro o ítem.

A partir de las estructuras de costo-precio de los dos tipos de empresa seleccionados para realizar el estudio, se obtuvieron los precios finales del servicio para ambos tipos de transporte.

El paso siguiente fue identificar para cada rubro las tasas o alícuotas correspondientes de impuestos que gravan a las actividades seleccionadas y que fueron analizados en la sección precedente. La asignación y cálculo de Impuestos se hizo por rubro específico cuando la forma de aplicación de los mismos lo permite (impuestos que recaen directamente sobre la adquisición de bienes e insumos o factores productivos) y separadamente en el caso de aquellos impuestos o tributos para los que no es posible su asignación a un rubro determinado (ej. contribución inmobiliaria, impuesto al patrimonio).

Es importante destacar que para la determinación de la principal carga tributaria departamental (Patente de Rodados), se utilizaron los valores promedio de patente correspondientes a los tipos de vehículo seleccionados, vigentes en la Intendencia Municipal de Montevideo (IMM), dado que esta municipalidad concentra más del 30% de los empadronamientos de vehículos de carga. Adicionalmente, es posible señalar que no existen dispersiones significativas en los valores de patente que se pagan en otras intendencias municipales del país, para vehículos de carga.

De acuerdo a los dos tipos de empresa seleccionados para el estudio, se asumió una conformación empresarial promedio representativa, de acuerdo a los parámetros que se indican en el cuadro que sigue.

Empresa de tamaño medio – Carga general – Corta-media distancia	
Cantidad de camiones (hasta 15t de carga neta)	6
Distancia media de transporte	230 km
Aforo Edificios (oficinas, garajes, etc.)	US\$ 90.910
Cantidad de personal ocupado (incl. choferes)	10
Utilidad Empresaria (Neta)	12% sobre costo total

Empresa de tamaño grande – Carga general – Media-larga distancia	
Cantidad de camiones (hasta 28t de carga neta)	15
Distancia media de transporte	365 km
Aforo Edificios (oficinas, garajes, etc.)	US\$ 145.450
Cantidad de personal ocupado (incl. choferes)	18
Utilidad Empresaria (Neta)	12% sobre costo total

En función de ello y de acuerdo a la metodología reseñada anteriormente y presentada con detalle en el Anexo I, se obtuvieron las estructuras de costo-precio que se presentan

en la Tabla 1. Vale la pena señalar que para valorar los diferentes rubros se utilizaron precios de mercado correspondientes al mes de noviembre de 2004. Dado que se utilizó como unidad monetaria el dólar/kilómetro, cuando fue necesario se realizó la conversión correspondiente según el tipo de cambio de mercado de 27,50 \$/US\$.

TABLA 1
Estructuras de costo-precio para transporte terrestre de carga

Empresa tamaño medio-carga general-corta-media distancia

Rubro	US\$/km	%
Combustible	0,475	23,6%
Cubiertas	0,103	5,1%
Lubricante	0,024	1,2%
Mano de obra conducción	0,281	14,0%
Mantenimiento repuestos	0,106	5,3%
Mantenimiento mano de obra	0,025	1,3%
Amortización	0,189	9,4%
Gastos Financieros	0,205	10,2%
Patente	0,022	1,1%
Seguros	0,059	2,9%
Inspección Técnica	0,001	0,1%
Administración y Comercialización	0,306	15,2%
Utilidad Neta	0,216	10,7%
PRECIO SIN IVA	2,013	100,0%
IVA (Facturación Servicio)	0,463	
PRECIO FINAL SERVICIO	2,476	

Empresa tamaño medio-carga general-media-larga distancia

Rubro	US\$/km	%
Combustible	0,562	26,6%
Cubiertas	0,185	8,8%
Lubricante	0,024	1,1%
Mano de obra conducción	0,215	10,2%
Mantenimiento repuestos	0,097	4,6%
Mantenimiento mano de obra	0,037	1,7%
Amortización	0,204	9,7%
Gastos Financieros	0,231	10,9%
Patente	0,017	0,8%
Seguros	0,051	2,4%
Inspección Técnica	0,001	0,1%
Administración y Comercialización	0,261	12,4%
Utilidad Neta	0,226	10,7%
PRECIO SIN IVA	2,112	100,0%
IVA (Facturación Servicio)	0,486	
PRECIO FINAL SERVICIO	2,597	

Fuente: Elaboración propia en base al modelo HDM-VOC, estructura de precios de referencia de la DNT e información proporcionada por las gremiales de transporte terrestre de carga de Uruguay.

Seguidamente, en función de la información impositiva recopilada y presentada en el numeral 2, y particularmente de las alícuotas aplicables a cada rubro, se procedió a construir la matriz de impuestos aplicables que se presenta seguidamente. La nomenclatura utilizada corresponde a los siguientes impuestos, tasas o tributos:

IMESI	Impuesto Específico Interno
IVA	Impuesto al Valor Agregado
COFIS	Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social
IMADUNI	Impuesto Aduanero Interno
TSA	Tasa de Servicios Aduaneros
PR	Patente de Vehículos
PC/RTP	Permiso de Circulación-Registro de Transportistas Profesionales de Carga
SSoc	Aportes a la Seguridad Social
IRIC	Impuesto a la Renta Industrial y Comercial
IP	Impuesto al Patrimonio
IMABA	Impuesto a los Activos de las Empresas Bancarias
CI	Contribución Inmobiliaria

TABLA 2
Matriz de impuestos y alícuotas aplicables

IMPUESTOS o TRIBUTOS												
Rubro	IMESI	IVA	COFIS	IMADUNI	TSA	PR	PC/RTP	SSoc	IRIC	IP	IMABA	CI
Combustible	7,29%	14,0%										
Cubiertas		23,0%	3,0%	16,0%	2,0%							
Lubricante	32,0%	23,0%	3,0%									
MdeO conducción								5,0%				
Mant. repuestos		23,0%	3,0%	16,0%	2,0%							
Mant. mano de obra								5,0%				
Amortización		23,0%	3,0%	18,0%	1,0%					v		v
Gastos Financieros										e	2,00%	e
Patente						100,0%				r		r
Seguros		23,0%										
Inspección Técnica							100,0%			N		N
Adm. y Comerc.		23,0%	3,0%					5,0%		o		o
Utilidad (ver Nota)									30,0%	t		t
										a		a

Nota: El impuesto al patrimonio y la contribución inmobiliaria no son asignables a ningún rubro en particular y por ello fueron estimados por separado aunque están incluidos en los costos. El impuesto a la renta industrial y comercial se calcula sobre la renta o utilidad bruta. Dado que la estructura de costo-precio expresa la utilidad neta (después de impuestos), la alícuota resultante para este caso particular es de 42,9% (=30%/70%).

De acuerdo a las estructuras de costo-precio y a la matriz de impuestos se estimaron los impuestos totales aplicables a cada rubro y el total de impuestos por tipo y el monto total de impuestos que grava la actividad.

Los resultados se presentan en las tablas 3 y 4 que se presentan en las páginas siguientes.

TABLA 3

Empresa tamaño medio - carga general - corta-media distancia

Rubro	US\$/km	IMESI	IVA	COFIS	IMADUNI	TSA	PR	PC/RTP	SSoc	IRIC	IP	IMABA	CI
Combustible	0,475	0,0347	0,0541										
Cubiertas	0,103		0,0164	0,0021	0,0114	0,0014							
Lubricante	0,024	0,0049	0,0035	0,0005									
Mano de obra conducción	0,281								0,0134				
Mantenimiento repuestos	0,106		0,0170	0,0022	0,0118	0,0015							
Mantenimiento mano de obra	0,025								0,0012				
Amortización	0,189		0,0299	0,0039	0,0234	0,0013							
Gastos Financieros	0,205											0,0041	
Patente	0,022						0,0216						
Seguros	0,059		0,0110										
Inspección Técnica	0,001							0,0014					
Administración y Comercialización	0,306		0,0280	0,0036					0,0073				
Utilidad Neta	0,216									0,0924			
PRECIO SIN IVA	2,013	0,0395	0,1599	0,0124	0,0467	0,0042	0,0216	0,0014	0,0219	0,0924	0,0030	0,0041	0,0082
IVA (Facturación Servicio)	0,463												
PRECIO FINAL SERVICIO	2,476	Carga tributaria nominal			0,878	US\$/km							

Fuente: Elaboración propia.

TABLA 4
Empresa tamaño grande - carga general - media-larga distancia

Rubro	US\$/km	IMESI	IVA	COFIS	IMADUNI	TSA	PR	PC/RTP	SSoc	IRIC	IP	IMABA	CI
Combustible	0,562	0,0410	0,0640										
Cubiertas	0,185		0,0296	0,0039	0,0206	0,0026							
Lubricante	0,024	0,0049	0,0035	0,0005									
Mano de obra conducción	0,215								0,0102				
Mantenimiento repuestos	0,097		0,0156	0,0020	0,0108	0,0014							
Mantenimiento mano de obra	0,037								0,0017				
Amortización	0,204		0,0324	0,0042	0,0254	0,0014							
Gastos Financieros	0,231											0,0046	
Patente	0,017						0,0166						
Seguros	0,051		0,0095										
Inspección Técnica	0,001							0,0012					
Administración y Comercialización	0,261		0,0239	0,0031					0,0062				
Utilidad Neta	0,226									0,0970			
PRECIO SIN IVA	2,112	0,0458	0,1784	0,0137	0,0568	0,0053	0,0166	0,0012	0,0182	0,0970	0,0033	0,0046	0,0083
IVA (Facturación Servicio)	0,486												
PRECIO FINAL SERVICIO	2,597	Carga tributaria nominal			0,935	US\$/km							

Fuente: Elaboración propia.

Los resultados obtenidos, permiten adelantar que no existen diferencias significativas entre la carga tributaria en los dos tipos de empresa de transporte de cargas seleccionados, ubicándose la carga tributaria nominal en unos 0,89 US\$/km para empresa mediana de corta-media distancia y unos 0,94 US\$/km para la empresa grande de media-larga distancia. De acuerdo a estos valores, la **carga tributaria nominal** representa promedialmente el 36% del precio final del servicio impuestos incluidos en ambos tipos de transporte.

El último paso necesario para estimar la carga tributaria efectiva, es realizar los ajustes correspondientes a los créditos fiscales o deducciones que permite la legislación impositiva vigente. Esto permitirá cuantificar la incidencia neta de los impuestos en el precio final del servicio. En el caso de estudio se trata de la deducción de IVA de compras de combustible y otros insumos y del IVA correspondiente a la adquisición de vehículos.

Cabe señalar que de la totalidad del IVA que grava al gas-oil, solamente se puede deducir hasta el 3,75% del IVA facturado por venta de servicios. El IVA del resto de los insumos adquiridos necesarios para desarrollar la actividad puede descontarse totalmente del IVA facturado, salvo el correspondiente a la adquisición de vehículos que se vierte como adelanto de pago del IRIC.

TABLA 5

Ajuste de impuestos - Carga Tributaria Efectiva

Empresa tamaño medio - Corta media distancia

Empresa tamaño grande - Media larga distancia

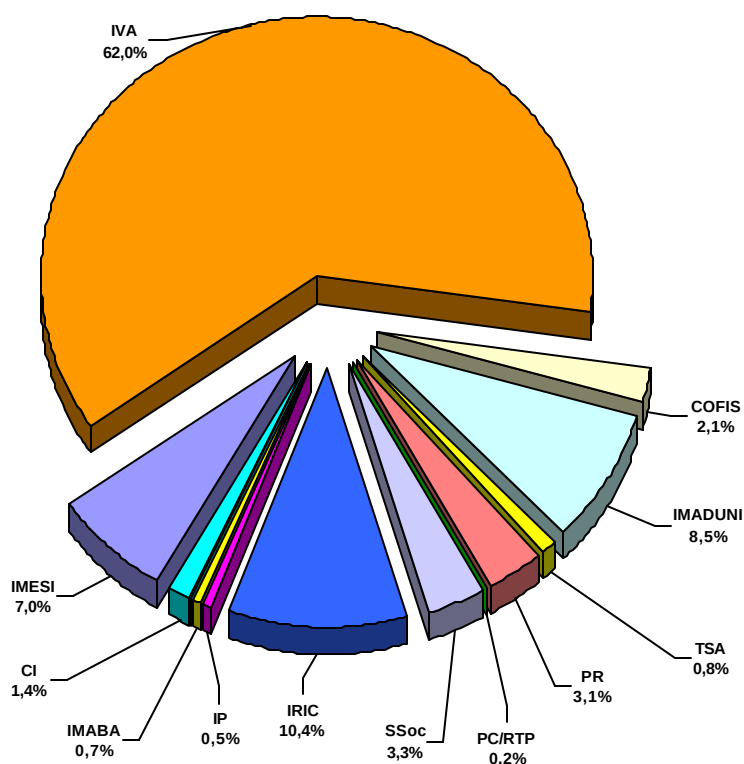
	US\$/km		US\$/km
IVA (Facturación Servicio)	0,463	IVA (Facturación Servicio)	0,486
PRECIO FINAL SERVICIO	2,476	PRECIO FINAL SERVICIO	2,597
Deducción IVA combustible (1)	0,017	Deducción IVA combustible (1)	0,018
Deducción IVA adquisición vehículos (2)	0,030	Deducción IVA adquisición vehículos (2)	0,032
Deducción IVA otros insumos (3)	0,076	Deducción IVA otros insumos (3)	0,082
IVA Neto	0,370	IVA Neto	0,385
IRIC Neto	0,062	IRIC Neto	0,065
Impuestos Netos (US\$/km)	0,595	Impuestos Netos (US\$/km)	0,624
Carga tributaria efectiva	24,0%	Carga tributaria efectiva	24,0%

1. se deduce de IVA facturado por servicio hasta el 3,75%.
2. se deduce el 100% de pago de IRIC.
3. se deduce el 100% de IVA facturado por servicio.

Los resultados obtenidos muestran que en ambos tipos de empresa estudiados la **carga tributaria efectiva** que grava el transporte terrestre de carga alcanza al 24,0% del precio del servicio.

La participación por tipo de impuesto, que se muestra gráficamente a continuación, permite ver que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) representa el 62% del total y aporta 14,9 puntos porcentuales a la carga tributaria. El segundo lugar lo ocupa el Impuesto a la Renta Industrial y Comercial (IRIC) que incide el 10,4%, generando 2,5 puntos porcentuales del total de la carga tributaria efectiva.

Transporte Terrestre de Cargas
Participación por Impuesto en la Carga Tributaria Efectiva Total



Es posible visualizar claramente que los **impuestos generados por la prestación del servicio**, esto es el Impuesto Específico Interno (IMESI), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS), Aportes a la Seguridad Social (SSoc) e Impuesto a la Renta Industrial y Comercial (IRIC), constituyen por amplio margen la principal fuente de aporte a la carga tributaria total con 20 puntos porcentuales que representan el 84,8%.

Por su parte, la incidencia del resto de los impuestos que se **generan independientemente de la prestación del servicio**, aportan los 4 puntos porcentuales restantes que inciden en un 15,2% en la carga tributaria efectiva total.

Los resultados obtenidos confirman asimismo lo ya señalado en relación a que la estructura impositiva en Uruguay tiene una organización muy centralizada de nivel nacional. En este sentido, los **impuestos nacionales**, todos excepto la Patente de Rodados (PR) y la Contribución Inmobiliaria (CI), explican el 95,5% del total de la carga tributaria efectiva con un aporte de 23 puntos porcentuales a la misma.

Dada las características del servicio estudiado, resulta obvio que entre los **tributos departamentales** la Patente de Rodados es el de más alta incidencia, pero aún así no alcanza a contribuir con 1 punto porcentual al total y junto con la Contribución Inmobiliaria apenas superan dicho valor. Su incidencia conjunta se ubica en el 4,5%.

Resulta importante señalar que desde el año 2001, se han venido implementando una serie de exenciones y modificaciones en varios de los impuestos que gravan a las empresas de transporte de carga. Las medidas implementadas surgieron a partir de la creación del Registro de Transportistas Profesionales de Carga que tiene a su cargo la DNT del MTOP, en coordinación con la Dirección General Impositiva (DGI) y el Banco de Previsión Social (BPS), y tienen como objetivo principal contribuir a la disminución de la informalidad registrada en el sector. La exoneración del pago de algunos impuestos o tributos junto a la rebaja de alícuotas de algunos de ellos, fueron implementadas como políticas de incentivo para incorporarse al Registro y asimismo reducir la presión fiscal sobre los transportistas formales.

Concretamente, se implementó :

- ✓ La posibilidad de descontar el IVA sobre compras de gas-oil, hasta un máximo de 3,75% del IVA facturado por servicios de transporte;
- ✓ La posibilidad de deducir del pago de IRIC la totalidad del IVA sobre adquisición de vehículos de carga;
- ✓ La rebaja del 100% (o alícuota 0), en las tasas de aportes patronales al BPS (seguridad social), quedando únicamente la obligación de pago del 5% sobre el total de salarios nominales con destino a los seguros de salud (DISSE); y
- ✓ La exención de incluir los activos utilizados para la prestación directa del servicio (vehículos de carga), como integrantes del Activo de las empresas para la liquidación del Impuesto al Patrimonio.

Los cálculos para estimar la carga tributaria efectiva, fueron realizados incluyendo estas exoneraciones y/o reducciones. A los efectos de estimar el impacto de dichas medidas, se calculó adicionalmente cual sería la carga tributaria efectiva si no se tomara en consideración las mismas. Los resultados obtenidos, promediando ambos tipos de empresa y transporte analizados, se presentan en la tabla siguiente.

TABLA 6
Carga Tributaria Efectiva sin Exoneraciones
Promedio servicios de media y larga distancia

Carga tributaria nominal	38,4%
	US\$/km
IVA (Facturación Servicio)	0,474
PRECIO FINAL SERVICIO	2,536
Deducción IVA otros insumos (1)	0,079
IVA Neto	0,395
Impuestos Netos (US\$/km)	0,727
Carga tributaria efectiva	28,7%

1. Se deduce el 100% del IVA de insumos adquiridos excepto combustible y vehículos.

Como puede apreciarse las medidas implementadas en materia fiscal han producido una reducción de la carga tributaria efectiva en el sector de casi 5 puntos porcentuales, llevándola del 28,7% estimado en la Tabla 6 cuando no se consideran dichas medidas, al 24% estimado para la situación actual.

3.3 Carga Tributaria Efectiva en el Transporte Aéreo de Carga

La estimación de la carga tributaria para este sector se realizó como aporte teórico al objetivo general de este estudio, habida cuenta que prácticamente no se realiza transporte doméstico de cargas por modo aéreo en Uruguay. Tal como se ha señalado, dicho transporte se limita únicamente al equipaje y pequeñas cargas asociadas al transporte doméstico de pasajeros.

Siguiendo el mismo esquema metodológico que para el transporte terrestre, la carga tributaria en el modo aéreo, se realizó sobre la base de la estructura de costo-precio que permite establecer el precio final o tarifa del servicio y de la identificación y cuantificación de los impuestos presentes en cada rubro o ítem.

La estimación de la estructura de costo-precio para una empresa que realizara transporte doméstico de carga, se hizo a partir de información obtenida de una empresa que actualmente realiza transporte doméstico de pasajeros, que fue ajustada para reflejar más adecuadamente las características propias del transporte de cargas con datos propios. Las principales hipótesis y desarrollo de este proceso se presentan en el Anexo II. Los resultados obtenidos se muestran en la tabla que sigue.

TABLA 7

Estructura de costo-precio transporte aéreo de carga

Rubro	Incidencia
Combustible	31,3%
Comercialización	6,3%
Administración	10,5%
Arrendamiento aeronaves	12,6%
Mantenimiento	9,9%
Tripulación	4,5%
Tasas y servicios aéreos	6,5%
Seguros	8,4%
Utilidad Neta	10,0%
Total	100,0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos proporcionados por una empresa del sector

A diferencia del transporte terrestre en que los diferentes rubros se cuantificaron en valores monetarios por unidad de medida del servicio, en el caso del transporte aéreo los datos obtenidos permitieron cuantificar directamente la incidencia porcentual de cada rubro en el precio final del servicio, tal como se desprende de la Tabla 7.

El paso siguiente fue identificar para cada rubro las tasas o alícuotas correspondientes de impuestos que gravan al servicio. La asignación y cálculo de Impuestos se hizo por rubro específico cuando la forma de aplicación de los mismos lo permite (impuestos que recaen directamente sobre la adquisición de bienes e insumos o factores productivos) y separadamente en el caso de aquellos impuestos o tributos para los que no es posible su asignación a un rubro determinado (ej. contribución inmobiliaria, impuesto al patrimonio).

Cabe señalar que el transporte aéreo está exento de IVA sobre el precio o tarifa del servicio, el combustible para uso en aviación no está gravado por IMESI y tampoco está gravada la importación de aeronaves y partes o repuestos. Tomando en cuenta lo anterior, se construyó la matriz de impuestos aplicables que se presenta seguidamente.

TABLA 8
Matriz de impuestos y alícuotas aplicables

Rubro	IVA	COFIS	Seg.Soc.	IRP/FRL	IRIC	IP	CI	TA
Combustible						v e r	v e r	
Comercialización	23,00%	3,00%	17,50%	1,125%				
Administración	23,00%	3,00%	17,50%	1,125%				
Arrendamiento aeronaves								
Mantenimiento	23,00%	3,00%	17,50%	1,125%		N o t a	N o t a	
Tripulación			17,50%	1,125%				
Tasas y servicios aéreos								100,0%
Seguros	23,00%							
Utilidad Neta					30,00%			

Nota: El impuesto al patrimonio y la contribución inmobiliaria no son asignables a ningún rubro en particular y por ello fueron estimados por separado aunque están incluidos en los costos. El impuesto a la renta industrial y comercial se calcula sobre la renta o utilidad bruta. Dado que la estructura de costo-precio expresa la utilidad neta (después de impuestos), la alícuota resultante para este caso particular es de 42,9% (=30%/70%).

La nomenclatura utilizada corresponde a los siguientes impuestos, tasas o tributos:

IVA	Impuesto al Valor Agregado
COFIS	Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social
SSoc	Aportes a la Seguridad Social
IRP/FRL	Impuesto a las Retribuciones Personales y Fondo de Reconversión Laboral
IRIC	Impuesto a la Renta Industrial y Comercial
IP	Impuesto al Patrimonio
CI	Contribución Inmobiliaria
TA	Tasas y servicios aéreos

Sobre la base de datos propios y de la información obtenida de la empresa Aeromás S.A. se desglosó los rubros Comercialización, Administración y Mantenimiento, en dos componentes básicos, personal y servicios generales o partes y repuestos, a los efectos de aplicar adecuadamente las alícuotas correspondientes a los impuestos o tributos sobre dichos rubros. Así, aplicando las alícuotas de la matriz de impuestos a la estructura de costo-precio, se obtuvo la carga tributaria efectiva para el transporte aéreo de cargas. Los resultados se presentan en la Tabla 9.

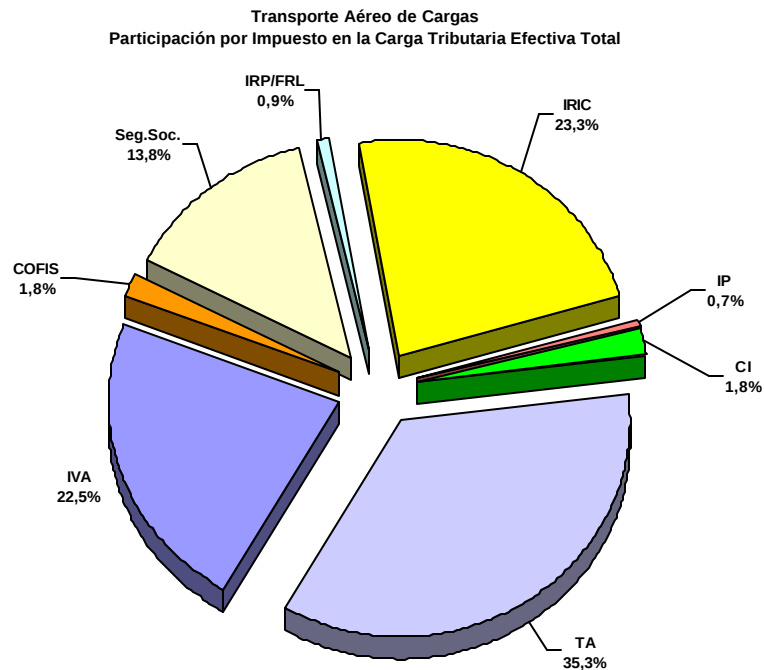
TABLA 9
Carga Tributaria Efectiva en el Transporte Aéreo de Cargas

Rubro	IVA	COFIS	Seg.Soc.	IRP/FRL	IRIC	IP	CI	TA
Combustible								
Comercialización	0,81%	0,11%	0,28%	0,02%				
Administración	0,67%	0,09%	1,01%	0,06%				
Arrendamiento aeronaves								
Mantenimiento	1,08%	0,14%	0,58%	0,04%				
Tripulación			0,66%	0,04%				
Tasas y servicios aéreos								6,5%
Seguros	1,57%							
Utilidad Neta					4,29%			
	4,13%	0,33%	2,53%	0,16%	4,29%	0,13%	0,33%	6,50%

Carga tributaria nominal	18,4%
Carga tributaria efectiva	18,4%

Fuente: Elaboración propia.

Resulta interesante destacar que en este caso, la carga tributaria nominal y efectiva coinciden dado que no existe, como en el caso del transporte terrestre de cargas, la posibilidad de deducción de impuestos.



De la participación por tipo de impuesto en la carga tributaria total, presentada en el gráfico precedente, surgen las siguientes consideraciones:

- los **impuestos generados por la prestación del servicio**, esto es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFIS), Aportes a la Seguridad Social (SSoc), Impuesto a las Retribuciones Personales y fondo de Reconversión Laboral (IRP/FRL), Impuesto a la Renta Industrial y Comercial (IRIC) y Tasas y servicios aéreos (TA), son la principal fuente de aporte a la carga tributaria total con 17,9 puntos porcentuales que representan el 97,5%.
- En dicho grupo de impuestos se destaca la incidencia de las tasas específicas del transporte aéreo que explican más de la tercera parte de la carga tributaria (35,3%), seguidas de cerca en importancia por el IVA y el IRIC con un 23% cada uno. Entre estos tres impuestos se explica el 81,1% de la carga tributaria total.
- el resto de los impuestos que se **generan independientemente de la prestación del servicio**, aportan apenas el medio punto porcentual restante e inciden en un 2,5% en la carga tributaria total.
- los **impuestos nacionales**, todos excepto la Contribución Inmobiliaria (CI), explican el 98,2% del total de la carga tributaria efectiva con un aporte de 18,1 puntos porcentuales a la misma.

ANEXO I

Estructuras de Costo-Precio para el Transporte Terrestre de Carga

Se presenta en este anexo la metodología utilizada para la construcción de las estructuras de costo-precio para el transporte terrestre de cargas.

En primer término, a partir de la información obtenida del Registro de Transportistas Profesionales de Carga que lleva la Dirección Nacional de Transporte (DNT) del Ministerio de Transporte y Obras Públicas (MTOP), se determinó la conformación empresarial promedio de esta actividad. En función del tipo de transporte que se realiza en Uruguay, se resolvió desagregar el análisis para dos tipos de empresa y servicio:

- i. tamaño medio, transporte de carga general en corta-media distancia
- ii. tamaño grande, transporte carga general en media-larga distancia

Seguidamente, definidos los vehículos tipo utilizados (camión mediano hasta 15t y camión grande hasta 28t de carga neta para los tipos i. y ii. respectivamente), mediante el modelo HDM-VOC desarrollado por el Banco Mundial y calibrado por el MTOP para las condiciones económico-financieras y de circulación en Uruguay, se construyó la estructura de costos directos. Los resultados obtenidos para ambos tipos de transporte se presentan a continuación:

VEHICLE OPERATING COSTS MODEL

PRINCIPALES PARAMETROS Y COSTOS	Camión 15 t	Camión 28t
Rugosidad media pavimento (IRI)	2,00	2,00
Utilización anual (km)	55.200	87.600
Utilización anual (hs)	1.500	2.100
Vida útil (años)	10	10
Precio vehículo nuevo (US\$)	67.650	120.540
Precio combustible (US\$/l)	0,68	0,68
Precio lubricante (US\$/l)	4,50	4,5
Precio neumático nuevo (US\$)	363,00	363
Costo mano de obra de conducción (US\$/h)	9,00	10,8
Costo de mano de obra de mantenimiento (US\$/h)	1,80	1,8
Tasa de interés anual (%)	12	12
Gastos generales (US\$/km)	0,15	0,09

RESULTADOS	US\$/km	US\$/km
Combustible	0,271	0,298
Lubricante	0,023	0,025
Neumáticos	0,057	0,114
Mano de obra de conducción	0,117	0,134
Mantenimiento (mano de obra)	0,014	0,023
Mantenimiento (repuestos)	0,058	0,061
Depreciación	0,081	0,100
Intereses	0,049	0,050
Gastos generales	0,150	0,092
TOTAL	0,821	0,897

Nota: los costos y precios expresan valores de mercado.

Fuente: Elaboración propia mediante el modelo HDM-VOC.

A partir de los precios de referencia para contratar servicios de transporte de cargas que publica la DNT del MTOP, se construyeron estructuras de costo-precio para los mismos tipos de vehículo, incorporando aquellos rubros y parámetros que permiten simular los costos y precios que afronta una empresa de transporte más adecuadamente. Las estructuras obtenidas se presentan a continuación.

ESTRUCTURA COSTO-PRECIO DNT

PRINCIPALES PARAMETROS Y COSTOS	Camión 15 t	Camión 28t
Valor Dolar (\$/US\$)	27,50	27,50
Capacidad vehículo (t)	15,0	28,0
Recorrido anual (km)	55.200	87.600
Recorrido promedio diario (inc. retorno) (km)	460	730
Recorrido prom. Mensual (km)	4.600	7.300
Días trabajados en el mes	10	10
Horas de trabajo diarias	14	18
Jornal chofer (inc. horas extras) (\$)	1.396,00	1.696,00
Precio vehículo nuevo (US\$)	69.300	123.480
Valor residual vehículo (US\$)	12.000	25.000
Vida útil vehículo (años)	10	10

RUBROS Y RESULTADOS	US\$/km	US\$/km
Gas-oil	0,262	0,309
Rodados	0,057	0,102
Mantenimiento Mecánico	0,086	0,087
Amortización	0,104	0,112
Patente	0,012	0,009
Seguros	0,032	0,028
Inspección Técnica (Sucta)	0,001	0,001
Administración	0,079	0,050
Mano de Obra Directa	0,154	0,118
Costos financieros	0,113	0,127
Costos de comercialización	0,090	0,094
Costo viaje de retorno	0,809	0,848
Utilidad	0,216	0,226
TOTAL	2,013	2,112

Nota: los costos y precios expresan valores de mercado.

Fuente: Elaboración propia en base a información proporcionada por la DNT.

Las estructuras de costo-precio de la DNT se validaron posteriormente con información específica sobre diversos rubros y aspectos particulares de la actividad, obtenida de las gremiales de transportistas que agrupan a las empresas del sector¹.

Se realizó un análisis comparativo entre la estructura obtenida con el HDM-VOC y la de precios de referencia de la DNT. Este análisis permitió comprobar que en términos de costos directos la diferencia global entre ambas fuentes no es significativa y menor al 10%. Cuando se analiza la

¹ Se realizaron entrevistas y se obtuvo información de la Intergremial de Transporte Profesional de Carga Terrestre del Uruguay y de la Unión de Transportes Fleteros del Uruguay.

diferencia rubro a rubro, el único que presenta una dispersión importante en términos relativos, es el rubro Intereses o Gastos Financieros, que se debe a la forma particular en que el modelo HDM-VOC estima los intereses de la deuda.

Comparativo de costos y precios
Modelo HDM-VOC vs. Precios Referencia DNT

Camión mediano 15t hasta 460 km recorrido diario

Rubros VOC	US\$/km	Rubros DNT	US\$/km	Diferencia
Combustible	0,271	Combustible	0,262	-3,6%
Lubricante	0,023			
Cubiertas	0,057	Cubiertas	0,057	-0,4%
Mano de obra conducción	0,117	Mano de obra conducción	0,154	31,5%
Mano de obra mantenimiento	0,014	Mantenimiento	0,086	-9,9%
Mantenimiento repuestos	0,058			
Depreciación	0,081	Amortización	0,104	27,9%
Intereses	0,049	Costos Financieros	0,113	132,1%
Gastos Generales	0,150	Gastos Generales	0,124	-17,6%

COSTO DIRECTO	0,821		0,899	9,5%
----------------------	--------------	--	--------------	------

Costos de comercialización	0,090
Costo viaje de retorno	0,809
Utilidad Neta	0,216

PRECIO POR km RECORRIDO	2,013
--------------------------------	--------------

Camión pesado 28t hasta 730 km recorrido diario

Rubros VOC	US\$/km	Rubros DNT	US\$/km	Diferencia %
Combustible	0,298	Combustible	0,309	3,6%
Lubricante	0,025			
Cubiertas	0,114	Cubiertas	0,102	-10,6%
Mano de obra conducción	0,134	Mano de obra conducción	0,118	-12,0%
Mano de obra mantenimiento	0,023	Mantenimiento	0,087	-19,7%
Mantenimiento repuestos	0,061			
Depreciación	0,100	Amortización	0,112	12,7%
Intereses	0,050	Gastos Financieros	0,127	153,6%
Gastos Generales	0,092	Gastos Generales	0,087	-5,0%

COSTO DIRECTO	0,897		0,943	5,1%
----------------------	--------------	--	--------------	------

Costos de comercialización	0,094
Costo viaje de retorno	0,848
Utilidad Neta	0,226

PRECIO POR km RECORRIDO	2,112
--------------------------------	--------------

Finalmente, a los efectos de este trabajo, se adoptó y utilizó la estructura de costo-precio de la DNT a la que se hizo necesario realizar algunos ajustes.

Dichos ajustes implican fundamentalmente el reordenamiento de rubros a los efectos de facilitar la identificación de impuestos y su cuantificación. Así, se redistribuyó el costo del viaje de retorno entre todos los demás costos dado que este representa prácticamente duplicar los costos directos, para reflejar el costo del viaje completo. Adicionalmente, se agruparon en un solo rubro los costos de comercialización y administración. Por su parte, se abrió el rubro mantenimiento en dos componentes (mano de obra y repuestos), como presenta el modelo HDM-VOC y de acuerdo a su peso relativo en dicho modelo.

Finalmente, con los ajustes mencionados la estructura utilizada para este trabajo es la que se presenta seguidamente.

Estructura de costo-precio para el transporte terrestre de cargas

Rubro	Camión hasta 15t		Camión hasta 28t	
	US\$/km	%	US\$/km	%
Combustible	0,475	23,6%	0,562	26,6%
Cubiertas	0,103	5,1%	0,185	8,8%
Lubricante	0,024	1,2%	0,024	1,1%
Mano de obra conducción	0,281	14,0%	0,215	10,2%
Mantenimiento repuestos	0,106	5,3%	0,097	4,6%
Mantenimiento mano de obra	0,025	1,3%	0,037	1,7%
Amortización	0,189	9,4%	0,204	9,7%
Gastos Financieros	0,205	10,2%	0,231	10,9%
Patente	0,022	1,1%	0,017	0,8%
Seguros	0,059	2,9%	0,051	2,4%
Inspección Técnica	0,001	0,1%	0,001	0,1%
Administración y Comercialización	0,306	15,2%	0,261	12,4%
Utilidad Neta	0,216	10,7%	0,226	10,7%
PRECIO UNITARIO	2,013	100,0%	2,112	100,0%

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la DNT, modelo HDM-VOC y empresas de transporte de carga.

ANEXO II

Estructura de costo-precio para el transporte aéreo de carga

En este anexo se presenta la metodología aplicada para la construcción de la estructura de costo-precio para el transporte aéreo de carga.

Como ha sido señalado, el modo aéreo no tiene participación real en el transporte doméstico de carga, limitándose solamente a pequeñas encomiendas asociadas al transporte de interno de pasajeros. Esto presenta una dificultad práctica obvia para obtener estructuras de costo-precio, no obstante lo cual se consideró oportuno realizar el ejercicio de construir una estructura teórica pero basada en información calificada, como forma de realizar un aporte y poder cuantificar la carga tributaria que enfrentaría este tipo de transporte. A tales efectos se obtuvo información de costos de una empresa que realiza transporte doméstico de pasajeros en el país¹, la cual se complementó con datos propios.

La información recabada, permitió establecer la estructura porcentual de costo-precio, promedio para los servicios domésticos de pasajeros que presta la empresa, la cual fue ajustada a partir de datos propios para reflejar más adecuadamente la incidencia de cada rubro, en particular combustible, tripulación y seguros, cuando se trata de transporte de cargas exclusivamente. Los resultados se presentan en la tabla que sigue.

Estructura de costo-precio transporte aéreo de carga

Rubro	Incidencia
Combustible	31,3%
Comercialización	6,3%
Administración	10,5%
Arrendamiento aeronaves	12,6%
Mantenimiento	9,9%
Tripulación	4,5%
Tasas y servicios aéreos	6,5%
Seguros	8,4%
Utilidad Neta	10,0%
Total	100,0%

¹ La empresa Aeromás S.A. proporcionó su estructura porcentual de costos para el transporte de pasajeros entre Montevideo y las capitales departamentales Artigas, Paysandú, Salto, Rivera y Tacuarembó.

Seguidamente, para permitir la correcta estimación de los impuestos que gravan a los diferentes rubros, se desglosaron los rubros Comercialización, Administración y Mantenimiento en dos componentes básicos; personal y servicios generales para los dos primeros y personal y partes o repuestos para el último. En función de la información proporcionada por la empresa, se adoptó la siguiente estructura para dichos rubros.

Desglose de rubros	Part.
Comercialización personal	30%
Comercialización servicios	70%
Administración personal	65%
Administración servicios	35%
Mantenimiento personal	40%
Mantenimiento repuestos	60%

Con estas hipótesis de trabajo, se obtuvo la estructura de costo-precio adoptada que se utilizó para estimar la carga tributaria en el transporte aéreo de cargas, que se presenta a continuación.

Estructura de costo-precio transporte aéreo de carga

Rubro	Incidencia
Combustible	31,3%
Comercialización personal	1,9%
Comercialización servicios y otros	4,4%
Administración personal	6,8%
Administración servicios y otros	3,7%
Arrendamiento aeronaves	12,6%
Mantenimiento personal	4,0%
Mantenimiento partes y repuestos	5,9%
Tripulación	4,5%
Tasas y servicios aéreos	6,5%
Seguros	8,4%
Utilidad Neta	10,0%
Total	100,0%