Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"

Incentivos tributarios a la inversión y/o producción y otros regímenes especiales en el mercosur

Alvarez, María Cristina

1998

Cita APA: Alvarez, M. (1998). Incentivos tributarios a la inversión y/o producción y otros regímenes especiales en el mercosur.
Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Tesis Doctoral 001502/0260

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Nº

Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas
016-0044

UNIVERSIDAD DE BUEN(

FACULTAD DE CIENCIAS EC

POSGRADO DE ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION

TRABAJO FINAL

Ed 1502/0260

INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LA INVERSIÓN Y/O PRODUCCIÓN Y OTROS REGÍMENES ESPECIALES EN EL MERCOSUR

CATALOGADO

Dep. N. 22210, N. 22211, O. 1244
A3IT
Trab. Posgr.

María Cristina Alvarez
Nro de Registro: 5579
29 de Diciembre de 1998

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

INDICE

	PAGS.
I. INTRODUCCIÓN: OBJETO Y ALCANCE DEL TRABAJO	1
II. ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LOS PAÍSES DEL MERCOSUR	3
A. ARGENTINA	3
A.1.Incentivos tributarios	3
1. Régimen de promoción industrial, agropecuaria y turística	3
1.1 .Evolución del marco legal.	3
a. Etapa anterior	3
i. Régimen nacional	3
ii. Régimen cuatro provincias	4
iii. Nuevo régimen de promoción industrial	6
b. Nueva etapa	7
i. Suspensión del otorgamiento de nuevos beneficios	7
ii. No suspensión de beneficios a determinadas actividades	8
iii. Suspensión del uso de beneficios ya otorgados	9
iv. Sustitución del sistema de utilización de beneficios	10
v. Desvinculación optativa del sistema nacional de promoción industrial	15
vi. Situación actual	16
vi.1. Compatibilización del cronograma de inversiones y el beneficio de diferimiento	17
vi.2. Flexibilización de condiciones y nuevo beneficio	19
vi.3. Extensión del período de beneficios	20
1.2. Medición del costo fiscal de los incentivos tributarios	20
a. Cupo presupuestario anual	21
b. Metodología de cálculo del costo fiscal teórico	21
c. Imputación del costo fiscal teórico	23
i. Costo fiscal teórico efectivo	23
ii. Costo fiscal teórico promedio	23
iii. Costo fiscal teórico mínimo	23
d. Otras alternativas en reemplazo del cupo anual	24
i. Cupo presupuestario plurianual	24
ii. Presupuesto de gastos tributarios	25

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

e. Problemas relacionados con la medición del costo fiscal. 26
f. Estimación del costo fiscal de los incentivos analizados 29
i. Costo fiscal de los beneficios sustituidos 29
ii. Costo fiscal de la extensión de beneficios. 32
iii. Costo fiscal por flexibilización de condiciones en las cuatros provincias 32
iv. Costo fiscal teórico de la promoción agropecuaria, turística e industrial CutralCó 33
1.3. Otros efectos de la política de incentivos 36
a. Efecto sobre la inversión 36
b. Efecto sobre el empleo de mano de obra 37
c. Efecto sobre la estructura tributaria 38

1.4. La administración del régimen de incentivos 38
a. Breve descripción del sistema 38
b. Principales problemas en la gestión de los incentivos fiscales 40
c. Evasión fiscal en el sistema de incentivos 42

2. Régimen de Promoción Minera 43
2.1. Evolución del marco legal de los incentivos tributarios 43
a. Etapa anterior 43
i. Suspensión del otorgamiento de nuevos beneficios 44
ii. Suspensión del uso de beneficios ya otorgados 44
iii. No sustitución del sistema de utilización de beneficios 45
b. Nueva etapa 45
i. Descripción del nuevo régimen minero 46
ii. Tratamiento fiscal de las inversiones 47
ii.1. *Beneficios establecidos por la Ley de Inversiones Mineras* 47
ii.1.1. Estabilidad fiscal 47
ii.1.2. Impuesto a las ganancias 48
ii.1.3. Avalúo de reservas 50
ii.1.4. Exención de derechos aduaneros 51
ii.1.5. Impuesto sobre los activos 51
ii.1.6. Regalías provinciales 51
ii.2. *Beneficios no establecidos por la Ley de Inversiones Mineras* 51
ii.2.1. Impuesto sobre los ingresos brutos 51
ii.2.2. Impuesto de sellos 51
ii.2.3. Régimen de financiamiento y devolución del IVA 51

ii.2.4. Beneficios previstos en el Código de Minería 54

2.2. Medición del costo fiscal de los incentivos tributarios 54

a. Cupo presupuestario anual 54

b. Metodología de cálculo del costo fiscal teórico 55

c. Estimación del costo fiscal delos incentivos analizados 57

2.3. Otros efectos de la política de incentivos 59

a. Efectos sobre la inversión 59

b. Efectos sobre el empleo de mano de obra 61

c. Efecto sobre la producción 62

d. Efecto sobre las exportaciones e importaciones 64

e. Efecto en el desarrollo regional 65

2.4. La administración del régimen de incentivos 65

a. Breve descripción del sistema 65

b. Principales problemas en la gestión de los incentivos fiscales 65

3.Régimen industrial de Tierra del Fuego 67

3.1. Evolución del marco legal 67

a. Etapa anterior 67

i. Suspensión del otorgamiento de nuevos beneficios 69

ii. Suspensión del uso de beneficios ya otorgados 69

b. Nueva etapa 70

i. Régimen de sustitución de productos 70

ii. Beneficios tributarios vigentes 71

iii. Extensión del período de beneficios 74

3.2. Efectos de la política de incentivos 74

a. Cantidad de empresas por ramo o sector 74

b. Efecto sobre la inversión 75

c. Efecto sobre la producción 75

d. Efecto sobre el empleo de mano de obra 75

e. Costo fiscal del régimen 76

4.Régimen forestal 78

5.Régimen de energía eólica y solar 78

***A.2.* Area Aduanera Especial, Area Franca y Zonas Francas** 79

1. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur 79

1.1. Area Franca 80

a. Importaciones al Area Franca 80

b. Exportaciones del Area Franca 80

c. Importaciones al territorio nacional continental 80

d. Exportaciones del territorio nacional continental al Area Franca 81

1.2. Area Aduanera Especial 81

a. Importaciones al A.A.E. de mercaderías procedentes del extranjero o de Zonas Francas nacionales 81

b. Importaciones al A.A.E. de mercaderías provenientes del T.N.C., excluídas áreas francas 81

c. Exportaciones del A.A.E. a su exterior 82

d. Importaciones al T.N.C., excluídas Areas Francas, del A.A.E. 82

i. Mercaderías no originarias del A.A.E. 82

ii. Mercaderías originarias del A.A.E. 82

ii.1. Subrégimen industrial Ley Nº 19.640 82

ii.2. Beneficios referidos a impuestos internos 82

iii. Pasajeros procedentes del A.A.E. 82

iv. Reimportación para consumo 83

v. Admisión temporaria 83

e. Exportaciones del territorio nacional continental al A.A.E. 83

2. Zonas Francas 83

2.1. Descripción general del régimen 83

2.2. Autoridad de aplicación 84

2.3. Régimen fiscal y aduanero 84

a. Mercaderías que ingresan a las zonas francas 85

b. Mercaderías que salen de las zonas francas 85

c. Mercaderías que salen del territorio aduanero general o especial 85

d. Estímulos a las exportaciones 85

e. Servicios básicos 85

f. Tributos provinciales 86

2.4. Situación actual de las Zonas Francas 86
2.5.Zonas Francas y conexión con el Mercosur 88

A.3. Evaluación y Resumen 90

B. BRASIL 98
1. Incentivos tributarios 98
1.1. Incentivos a la actividad industrial 100
a. Incentivos de carácter general 100
i. Depreciación acelerada 100
ii. Exención para el equipamiento, máquinas, aparatos e instrumentos para la industria 100
b. Incentivos a la ejecución de programas 100
i. Programas sectoriales integrados 101
ii. Programas de desarrollo tecnológico industrial 101
iii. Programas especiales de exportación 103
c. Incentivos sectoriales 103
i. Empresas siderúrgicas 103
ii. Actividades de informática 104
iii. Industria automotriz 105
iv. Producción de azúcar 106

1.2. Incentivos a la inversión científica y tecnológica y al desarrollo tecnológico 107
a. Investigación científica y tecnológica 107
b. Incentivos para la capacitación tecnológica de la industria y el sector agropecuario 107

1.3. Incentivos a determinadas actividades 109
a. Incentivos a la actividad audiovisual 109
b. Incentivos a las actividades artísticas y culturales 109
c. Incentivos al desarrollo de emprendimientos turísticos 110

1.4. Incentivos a programas de carácter social 110
a. Programas de alimentación del trabajador 110
b. Vale-Transporte 111
c. Fondo de protección a la niñez y a la adolescencia 111

1.5. Incentivos a las exportaciones 111

a. Régimen especial para compras internas con fines exclusivos de exportación 111

1.6. Incentivos regionales 112

a. Exenciones y reducciones 112

i. Incentivos fiscales a empresas instaladas en las áreas del Nordeste y Amazonia. 112

ii. Incentivos fiscales a emprendimientos integrados del Programa Gran Carajas 113

b. Incentivos a la aplicación de impuestos en inversiones regionales 113

i. Incentivos para la inversión en las áreas de actuación de la SUDENE y SUDAM 113

ii. Incentivos para inversión en el área del Estado de Espíritu Santo 114

iii. Incentivos para la reinversión 114

2. Zonas Francas, Areas de Libre Comercio y Zonas de Procesamiento de Exportaciones 114

2.1. Zonas Francas 114

a. Zona Franca de Manaos 114

b. Areas de la Amazonia Occidental 117

2.2. Areas de Libre Comercio 118

2.3. Zonas de Procesamiento de Exportaciones 120

***3.* Evaluación y Resumen** 122

C. PARAGUAY 131

1. Incentivos tributarios 131

a. Régimen de Incentivos fiscales para la inversión de capital 132

b. Forestación y reforestación 133

c. Pesca 134

d. Ley de Hidrocarburos 134

e. Transporte urbano de corta, media y larga distancia 135

f. Importación de determinados bienes y comercialización en el mercado interno 135

g. Régimen automotor 136

2. Zonas Francas 136

3. Evaluación y resumen 140

D. URUGUAY 142

1. Incentivos tributarios 142

a. Régimen general para la inversión 142

b. Promoción de la industria turística 146

c. Ley forestal y citricultura 146

d. Explotación de hidrocarburos 147

e. Incentivo a la adquisición e importación de bienes de capital 147

2. Zonas Francas 147

3. Evaluación y resumen 149

III. CONCLUSIONES SOBRE LA COMPARACIÓN DE LOS PRINCIPALES INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LA PRODUCCIÓN Y/O INVERSIÓN Y OTROS REGIMENES ESPECIALES EN EL MERCOSUR. 152

IV. PROPUESTAS DE ARMONIZACIÓN DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN EL MERCOSUR Y DE UN CODIGO DE CONDUCTA PARA COMBATIR LA COMPETENCIA DESLEAL 178

V. INDICE DE CUADROS 188

VI. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA 190

I. INTRODUCCIÓN: OBJETO Y ALCANCE DEL TRABAJO

El objetivo del trabajo a desarrollar es el análisis de los incentivos tributarios a la inversión y/o producción y de otros regímenes especiales, como zonas francas, áreas aduaneras especiales, zonas de procesamiento de exportaciones, existentes en los países miembros del Mercosur. Nos referiremos a las normas de carácter promocional vigentes, que favorecen el desarrollo de determinadas regiones geográficas o específicas actividades o, de regímenes que aún cuando se encuentra suspendido el otorgamiento de incentivos, se derivan importantes consecuencias económicas y tributarias, ya que, los beneficios en la actualidad pueden ser usufructuados, y deben ser controlados y fiscalizados. El trabajo ha sido estructurado para su estudio y análisis, por país integrante del Mercosur.

Interesa particularmente el tema debido a que se han detectado asimetrías mayores en Brasil y Paraguay, que en Argentina y Uruguay, lo que induce a la necesidad de un accionar comunitario. La falta de una armonización adecuada de los incentivos tributarios afecta la localización de las inversiones, especialmente las extranjeras.

Para el caso particular de *Argentina*, debido a la posibilidad de contar con mayor información, el alcance y profundización en los temas a desarrollar será mayor que el otorgado a los otros países. Se analizarán, no sólo aspectos cualitativos, sino también, se abarcarán aspectos cuantitativos.
El análisis se limitará a los regímenes de la promoción industrial - nacional, cuatro provincias y de Tierra del Fuego-, no industrial -agropecuario y turístico- , minero, forestal y el recientemente dictado, de energía eólica y solar. Asimismo, se incluirá en el estudio al régimen de zonas francas y al del área aduanera especial de Tierra del Fuego.

Se comenzará con una descripción de la evolución del marco legal de los distintos regímenes industriales, dividiéndolo para su estudio, en dos etapas: la primera, que llamaremos "etapa anterior", abarca el período entre el dictado de la Ley Nro. 21.608/77 hasta el de la Ley Nro. 23.658/89, ésta última, suspende el otorgamiento de nuevos beneficios de carácter industrial. A partir de 1989 a la fecha, comenzó un período que intenta ser más restrictivo, al que denominaremos "nueva etapa" hasta llegar a la "situación actual".

Se hará mención a la suspensión en el otorgamiento de nuevos beneficios de carácter industrial, y de los beneficios que fueron suspendidos por un lapso determinado. Se tratarán aspectos tales como el régimen de sustitución de beneficios ya otorgados, instrumentado a través bonos de crédito fiscal acreditados en una cuenta corriente computarizada y lo atinente al funcionamiento y decisiones de la Comisión Asesora del régimen de sustitución de beneficios, como así también, a la desvinculación optativa del sistema nacional de promoción industrial.

Finalmente se hará una descripción de la situación actual en los regímenes de promoción.

En relación a la medición del costo fiscal teórico, se busca estimar el costo fiscal de los subsidios ocultos o explícitos, se analizarán los elementos que intervienen en el mismo, desde el dictado de la Ley Nro.21.608, en tanto a partir de la misma, surgen los conceptos de "costo fiscal teórico" y "cupo presupuestario", como formas de medición y limitación.
El tema de la medición, se enfocará desde tres aspectos bien diferenciados: el primero, se refiere al cupo presupuestario anual, como forma de exponer el monto al cual la sociedad a través de sus representantes, está dispuesta a asignar a estos regímenes. El segundo, trata sobre la metodología vigente para determinar la cuantía del costo fiscal teórico como indicador de la pérdida de recursos tributarios por parte del Estado. Por último, se refiere a las distintas formas en que se imputa o aplica ese costo fiscal teórico al monto autorizado por ley presupuestaria, para el primer año: el costo fiscal teórico efectivo, el costo fiscal teórico promedio y el costo fiscal teórico mínimo.

Se plantearán otras alternativas en reemplazo del cupo anual: ellas son, el cupo presupuestario plurianual y el presupuesto de gastos tributarios. Además, se tratarán los principales problemas relacionados con la medición del costo fiscal y se estimará el costo fiscal de los incentivos analizados, contando para ello con datos oficiales.

Además, se intentará evaluar, en forma cuantitativa, algunos resultados de la política de incentivos en cada uno de los regímenes, fundamentalmente, los efectos sobre la inversión, sobre el empleo de mano de obra y sobre la producción. Además, dentro de un marco más conceptual, el efecto que estos incentivos producen sobre el sistema tributario.

Un punto aparte, por su importancia, merece el tema de la administración de estos regímenes del que se hará una breve descripción de la gestión del sistema, planteando sus principales problemas, entre ellos, la evasión detectada.
Por último, en relación a *Argentina*, se evaluarán en conjunto los temas analizados y se sacarán conclusiones.

Para el *resto de los países del Mercosur*, se practicará un relevamiento de los principales incentivos tributarios a la inversión y/o producción y otros regímenes especiales, pero a diferencia de Argentina, su análisis será más bien de tipo cualitativo debido a la falta de información estadística y al tiempo disponible para esta investigación. Por cada país se hará una evaluación y resúmen individual.

Finalmente, se obtendrán conclusiones sobre la comparación de los principales incentivos tributarios y regímenes especiales, analizados por país y se propondrán medidas de armonización

de los incentivos tributarios en cuestión, a efectos de lograr el máximo de neutralidad en cuanto a las decisiones de inversión.

En esta orientación, se propondrá como posible avance en el tema, un *" Código de Conducta para combatir la competencia desleal "* entre los Países Miembros, considerando las previsiones del Tratado de Roma y el accionar en estudio en la Unión Europea.

II. ANALISIS DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LOS PAISES DEL MERCOSUR

A. ARGENTINA

A. 1. IncentivosTributarios

1. Régimen de promoción industrial [1], agropecuaria, y turística.

1.1.Evolución del marco legal.

Se tratará de sintetizar la evolución de estos regímenes de promoción, dividiéndolos para su estudio, en dos etapas. La primera, abarca desde el dictado de la Ley Nro. 21.608, la que llamaremos *etapa anterior* y la segunda, a partir de la Ley Nro. 23.658, que nos referiremos a ella, como *nueva etapa.*

a. Etapa anterior

i.Régimen nacional

En el año 1977 [2] se inicia un régimen industrial para todo el país con el objeto de promover la expansión de la capacidad industrial, fomentar una mejora en la eficiencia de la industria a través de la modernización y de la economía de escala, propender a un equilibrado desarrollo regional, impulsar el desarrollo de industrias necesarias y alentar la instalación de nuevas unidades industriales en áreas y zonas de frontera. Comprende a las nuevas instalaciones industriales y a las de ampliación, modernización, especialización, integración, perfeccionamiento, fusión y traslado de las ya existentes.

El régimen está constituído por la Ley, un decreto reglamentario de carácter general y decretos que contemplan los regímenes sectoriales, regionales y especiales La Ley enuncia las industrias que deben ser consideradas especialmente en la evaluación de los proyectos y delega al reglamento general la regulación de los procedimientos aplicables para otorgar medidas promocionales en función de un criterio programado y selectivo.

---

[1].El régimen industrial de Tierra del Fuego será tratado en forma separada.

[2].Ley Nro. 21.608 (B.O. 23-7-77) deroga y reemplaza el anterior régimen, dispuesto por la Ley Nº 20.560, que regía desde 1973, reglamentada por Dto.Nro. 2541/77.

Las medidas promocionales en este régimen, variaron según el sector y la región y se refirieron en general a:

. tributos internos: exención, reducción, suspensión, desgravación y diferimiento de tributos, para la empresa y el inversionista, y amortizaciones aceleradas de bienes de uso, por períodos determinados, en forma total o parcial.

. derechos de importación aplicables a bienes de capital y sus repuestos: exención o reducción, cuando no se fabriquen localmente o, los fabricados en el país, no cumplan condiciones de calidad, de plazos de entrega o de precios razonables.

. restricciones temporarias a la importación de bienes similares a los que se preveía producir en el período de instalación y hasta la puesta en marcha del proyecto, para evitar acumulaciones de inventario perjudiciales.

. derechos de importación sobre insumos: determinación, modificación o exención total de los mismos, a condición que no se autoricen para el mercado interno programas de fabricación por integración progresiva, en condiciones más ventajosas de importación que los que gocen las industrias ya establecidas.

. derechos de importación aplicables a mercaderías similares: fijación de derechos de importación para mercaderías similares a las que produzcan las actividades promovidas, tendiendo a establecer escalas decrecientes de protección que estimulen el aumento de productividad y eficiencia del sector industrial correspondiente.

. exportaciones: fijación de incentivos a las mismas.

ii.Régimen cuatro provincias

A partir del año 1979, la Ley Nro. 21.608 dejó de ser el único instrumento global para la promoción de actividades industriales, sectoriales, regionales, en virtud de que con el objeto de desarrollar económicamente determinadas zonas del país, con menor desarrollo relativo y atraer la radicación de capitales, para los sectores industriales, agropecuario y turístico, se sancionó un régimen especial beneficiando, en primer lugar, a la provincia de La Rioja (actividad industrial, agropecuaria y turística), para luego hacerse extensivo, a las provincias de Catamarca (actividad industrial, agropecuaria y turística), San Juan (actividad industrial y agropecuaria) y San Luis (industria y turismo) [3].

El régimen establecido por lLy Nro. 22.021 y sus modificatorias guarda marcada similitud con el de la Ley Nro. 21.608, en los aspectos concernientes al alcance de la promoción industrial, a los procedimientos promocionales, al establecimiento de un cupo fiscal presupuestario a efectos de imputar el costo fiscal teórico, al incumplimiento de los proyectos y a las sanciones y su graduación.

[3].Ley Nº 22.021 (B.O. 4-7-79), inicialmente dictada para favorecer a la Provincia de La Rioja, y luego extendida por la Ley Nº 22.702 (B.O. 21-12-82) a las Provincias de Catamarca y San Luis; por último, Ley Nº 22.973, (B.O. 17-11-83), a la Provincia de San Juan, modificadas por Leyes Nros. 23.084 y 23.410 y otras.

Las medidas impositivas, que originalmente otorgaba el régimen, en las provincias de Catamarca, La Rioja, San Juan y San Luis, beneficiaban a las empresas titulares de llevar a cabo los proyectos y a los inversionista involucrados en los mismos, fueron las siguientes:

-A la empresa

Impuesto a las ganancias

-Deducción del 100% de determinados conceptos e inversiones de la materia imponible:

. *en explotaciones agrícola-ganaderas,* del incremento experimentado en la existencia de hacienda hembra en establecimientos de cría, de determinadas inversiones (bienes de uso, praderas permanentes, cortinas vegetales, reproductores machos y en construcción y ampliación de viviendas) y de un porcentaje de ciertos gastos, sin perjuicio de su cómputo como deducción (remuneraciones, honorarios y mano de obra por servicios).

. *en ramas industriales*, el 100% de los montos invertidos en maquinarias, equipos e instalaciones, en tanto se trate de bienes nuevos y en la construcción de obras civiles, en tanto los bienes y las construcciones se utilicen directamente en el proceso industrial.

. *en las actividades turísticas*, el 100% de las inversiones en equipamiento e instalaciones, en tanto se trate de bienes nuevos y en la construcción y en la ampliación de hoteles, restaurantes y refacciones de los mismos.

-Beneficios otorgables a las explotaciones industriales, agrícolas-ganaderas y turísticas que no usufructúan el beneficio de deducción de la base imponible en el impuesto a las ganancias:

. *exención* de la materia gravada durante 15 años, según escala decreciente del 100% al 15%. En explotaciones agrícolas-ganaderas debían tratarse de nuevas explotaciones realizadas mediante la obtención de aguas subterráneas o de explotaciones realizadas en predios adquiridos o adjudicados bajo ciertos regímenes especiales provinciales. En la actividad turística, los porcentajes de desgravación se reducen en un 50%.

-Exención del impuesto por la reinversión de utilidades en maquinarias y equipos, instalaciones nuevas, obras civiles, para las explotaciones industriales que no gozan del benefico de exención de la materia gravada con escala decreciente.

- ***Impuesto sobre los Capitales***

. *exención* de la materia gravada durante 15 años, según escala decreciente, del 100% al 15% a las explotaciones agrícolas-ganaderas e industriales.

- ***Impuesto al Valor Agregado***

. *liberación* del impuesto por ventas en el mercado interno, a partir de la puesta en marcha del proyecto y por 15 años, según escala decreciente.

. *liberación* del impuesto a los productores de materias primas y productos semielaborados.

. *liberación* a proveedores del débito fiscal por las ventas de determinados bienes de uso que realicen a las empresas industriales.

- ***Derechos de importación***

.*exención* de derechos de importación por la introducción de bienes de capital, repuestos y accesorios

. A los Inversionistas, en empresas promocionadas, opción entre:

. *diferimiento* del pago de los impuestos hasta el 75% de la inversión, de la aportación directa de capital o, en su caso, del monto integrado del capital por los accionistas. Se cancela en cinco anualidades, iguales y consecutivas, a partir del sexto año de la puesta en marcha del proyecto promovido y no se devengan intereses.

. *deducción* del monto imponible para el cálculo del impuesto a las ganancias, de las sumas efectivamente invertidas, como aportaciones de directas capital o integración de capital por los accionistas.

Cabe señalar, que mientras la Ley Nro.21.608 preveía el otorgamiento del beneficio sólo en el Iva Ventas, la legislación de las cuatro provincias preveía además su otorgamiento, en el Iva Compras. Es decir que, mientras en el régimen nacional se liberó del pago solamente por el monto de valor agregado, en las cuatro provincias lo hacían por el precio total del producto, ya que también a las empresas promocionadas se las liberaba del cómputo del crédito fiscal de las compras que no le era facturado. El mismo suponía que los proveedores beneficiarios, si bien facturaban dicho débito, no lo consideraban para determinar el impuesto, sin perjuicio del cómputo del crédito fiscal correspondiente a las ventas beneficiadas.

iii. Nuevo régimen de promoción industrial

En el año 1988, el Congreso aprobó una nueva ley que instituyó un único sistema de promoción industrial, que debía reemplazar a todos los regímenes anteriores [4]. Si bien la ley se encuentra vigente, la misma no causa efectos porque no se han dictado al presente los decretos reglamentarios.

El mismo comprende tres regímenes diferentes:

. promoción de proyectos regionales con carácter sectorial.

. incentivos para proyectos prioritarios.

. promoción selectiva de inversiones y reinversiones de utilidades.

Se prevé la *creación de dos bonos de crédito fiscal* para cuantificar la subvención a la empresa y a los inversores, permitiendo la explicitación del subsidio acordado:

. inversionistas: los bonos serán nominativos y transferibles y se determinarán como porcentaje de la inversión estipulada en el proyecto, para ser imputados al pago de determinados tributos nacionales.

[4].La Ley Nº 23.614 (B.O. 8-11-88), instituyó un único sistema nacional de promoción industrial y beneficios en todo el país, reemplazando a los anteriores regímenes instituidos por Leyes Nros. 21.608, 22.021, 22.702 y 22.973, con excepción del régimen industrial de Tierra del Fuego.

. empresas titulares de proyectos: los bonos podrán ser no reintegrables, imputables al pago de obligaciones originadas en los proyectos promovidos, emergente de los impuestos a las ganancias, sobre los capitales e impuesto al valor agregado, excepto importaciones.

La cuantía de los bonos de crédito fiscal a adjudicar a estas empresas se calculará como porcentaje del valor agregado previsto en los proyectos durante el lapso de vigencia de los beneficios o de la ponderación de uno o más de sus componentes.

Anualmente, se prevé la inclusión en la Ley de Presupuesto de los *cupos fiscales globales* anuales. Esta propuesta, estará sujeta al requisito de que el otorgamiento de los beneficios promocionales queda condicionada a la existencia de cupo fiscal disponible para el ejercicio presupuestario de su concesión y que en ningún caso:

i. en los dos primeros ejercicios presupuestarios, la relación entre la suma de los cupos fiscales globales para proyectos de promoción regional con carácter sectorial y promoción selectiva de inversiones, netas de las afectaciones de proyectos aprobados con anterioridad y el producto bruto interno proyectado para el ejercicio presupuestario, sea inferior al tres por mil (3‰).

ii. el monto del cupo fiscal global anual correspondiente al régimen de promoción de proyectos prioritarios, exceda el treinta por ciento (30%) de la suma de los cupos globales anuales de los proyectos de promoción regional y selectiva.

Será *requisito imprescindible* para cada otorgamiento la imputación del costo fiscal, por parte de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía, la que computará como costo fiscal:

. proyectos del régimen de promoción regional con carácter sectorial y proyectos prioritarios: el que resulte de promediar el monto de los bonos de crédito fiscal acordados, por el número de años de vigencia del proyecto beneficiado, contados a partir de su puesta en marcha.

. proyectos del régimen de promoción selectiva: la cuantía de los bonos de crédito fiscal acordados.

La disposición refleja la intención de otorgar mayor transparencia al sistema, al explicitar el monto del subsidio fiscal, fortaleciendo el control administrativo del sistema de subsidios.

b. Nueva etapa

A partir del dictado de la Ley Nro. 23.658[5], comienza una nueva etapa que se caracteriza por la reducción y racionalización de los regímenes de promoción industrial.

i. Suspensión del otorgamiento de nuevos beneficios

A través de la Ley Nro. 23658 art. 11° y sucesivas prórrogas, [6] se suspendió el otorgamiento de nuevos beneficios a nivel nacional y para las cuatro provincias promocionadas, en los aspectos relacionados con las actividades industriales. El período de suspensión original, preveía su

[5].Ley Nro.23.658 (B.O.:10.1.89). Suspende el otorgamiento de los beneficios acordados por las Leyes Nros. 21.608, 22.021, 22.702 y 22.973.

[6].Sucesivas suspensiones posteriores, Ley Nro. 23.697 y a través decretos de necesidad y urgencia Nros. 435/90, 1.930/90, 1033/91, 1927/93, Decreto Nro 505/95 y Leyes Nros.24.624, 24.764 y, finalmente, la Ley de Presupuesto 1998 Nro.24.938, artículo 34.

extensión hasta tanto entraran en vigor los hasta todavía no dictados decretos reglamentarios a que se refiere la Ley Nro 23.614, referida al sistema único de promoción industrial. La realidad es que el período de suspensión abarca desde el 10.1.89 hasta el 31.12.99..[7]

La excepción al otorgamiento de beneficios en la promoción industrial se produjo en el año 1997, en que se dio la particularidad de la aprobación de un cupo presupuestario para proyectos de carácter industrial, en la localidad de Cutral-Có, Provincia del Neuquén. [8]

ii. No suspensión de beneficios a determinadas actividades

La posibilidad de aprobación de nuevos proyectos y otorgamiento de beneficios de carácter *no industrial*, limitada a las *actividades agropecuarias y turísticas*, que contempla la legislación promocional de las cuatro provincias tradicionales, no fue suspendida y, a través de sucesivas prórrogas del régimen, se mantiene la vigencia hasta el 31.12.98.

Si bien en algunos años se aprobó un cupo presupuestario para la provincia de San Luis, no se aprobaron proyectos, en tanto la ley de fondo aplicable no se econtraba en vigencia. Fue recién en 1995 que se incorporó a la provincia de San Luis [9] y a algunos departamentos de la provincia de Mendoza.

En el año 1997, actuó la Nación como Autoridad de Aplicación, para la aprobación de proyectos en el resto de las provincias no beneficadas con cupo específico, como La Rioja, Catamarca y San Juan. [10],

En el presente año 1998, se aprobó un cupo presupuestario para proyectos no industriales-actividades agropecuaria y turística-, hasta el 31.12.98 a distintas provincias, con la particularidad, que se han fijado cupos específicos a otras provincias del resto del país. Asimismo, así como sucedió en el año 1997, se fijó un cupo no industrial, a ser administrado por la Nación, para beneficiar al resto de las provincias sin cupo específico.[11]

El *régimen agropecuario y turístico*, por los proyectos aprobados desde el 1.1.90 a la fecha, contempla los siguientes beneficios impositivos [12]

- *A la empresa*:

-*Impuesto a las Ganancias*:

---

[7].Los únicos decretos reglamentarios suspendidos que mantienen su vigencia dentro de la Ley Nro. 21.608, son los Decretos regionales Nros 2.332/83 (Provincias de La Pampa, Río Negro, Neuquén, Chubut, Santa Cruz, Tierra del Fuego y el Partido de Patagones en la Provincia de Buenos Aires), 2.406/84 (Provincia de Formosa) y 261/85, modificado por el Decreto Nro. 518/87 (determinados Departamentos de la Provincia de Córdoba, Corrientes, Chaco, Entre Ríos, Mendoza, Misiones, Santa Fé, Santiago del Estero, Salta, Jujuy, Tucumán y Buenos Aires)

[8].Decreto Nro. 755/97.

[9].Decreto Nº 1927/93, (B.O. 17-9-93)., Ley N 24.447, art.20 (B.30.12.94): Las Provincias de Mendoza y San Luis fueron incluidas para proyectos turísticos y agropecuarios (no industriales), aprobados en el ejercicio 1995. San Luis no se benefició con proyectos agropecuarios y recién tuvo cupo turístico a partir de 1995.

[10].Ley Nro. 24.764, último párrafo del artículo 36 y Ley de Presupuesto 1998 Nro.24.938, artículo 51.

[11].El art.51de la Ley de Presupuesto Nro. 24.938, para el ejercicio 1998 dispone cupos no industriales por provincias (actividades agropecuarias y turísticas) para la aprobación de nuevos proyectos hasta el 31.12.98.

[12].Impuesto sobre los Activos: hasta la derogación del impuesto en 1992 se otorgó la exención por 15 años con escala decreciente, del 100% al 15%, a partir de la puesta en marcha.

. *exención* por 15 años con escala decreciente, del 100% al 15%, a partir de la puesta en marcha del proyecto [13]

-*A los inversores*, podrán optar entre:

. *diferimiento* del pago de las sumas que deban abonar en concepto de impuestos a las ganancias, al valor agregado, bienes personales hasta el 75 % [14], incluídos anticipos, correspondiente a ejercicios con vencimiento general posterior a la fecha de inversión. Se considerará configurada la inversión a medida que se integre el capital o se efectivice la aportación directa del mismo. A partir del sexto año posterior a la puesta en marcha del proyecto promovido, los importes diferidos - actualizados al 1.4.91-deberán ser cancelados en cinco anualidades, iguales y consecutivas, sin intereses.

. *deducción* del monto imponible del impuesto a las ganancias de las sumas efectivamente invertidas como aportaciones de capital o integración por suscripción de acciones.

Las respectivas inversiones deberán mantenerse en el patrimonio de sus titulares por un lapso no inferior a 5 años, contados a partir del 1° de enero siguiente al año de la efectiva inversión. De no mantenerse en el patrimonio la inversión efectuada, corresponderá ingresar los tributos no abonados con más los intereses y la actualización, si correspondiere.

iii.Suspensión del uso de beneficios ya otorgados.

En el mismo sentido restrictivo, a través del dictado de la Ley Nro.23.669 [15], se suspendió parcialmente el uso de los beneficios promocionales ya acordados, afectando al Impuesto al Valor Agregado, obtenidos en virtud de regímenes de promoción de actividades de carácter económico, automáticos o contractuales, sean regionales, sectoriales o especiales. [16] Los niveles porcentuales pagados por los beneficiarios durante el período de suspensión, podrán ser utilizados a la finalización de su período de beneficios, acreditados en una cuenta corriente computarizada administrada por la DGI.

Por Ley Nro. 23.697 [17] (B.O.25.9.89) de Emergencia Económica, se suspenden parcialmente por el término de un año el uso de los beneficios impositivos ya otorgados en los regímenes de promoción industrial. Los beneficios suspendidos se compensarán mediante la entrega de "Certificados de Crédito Fiscal", instrumentados a través de una cuenta corriente computarizada

---

[13]En la actividad turística en la actualidad, la exención de la escala del art. 2° de la Ley Nro. 22.021, se reduce en un 30%, por art. 51° Ley Nro. 24.938, de Presupuesto General para el ejercicio 1998.

[14].Por el artículo 11° inciso a) de la Ley Nro.22.021 y sus modificatorias. En la actividad turística el porcentaje de diferimiento corresponde al 50% % por art. 51° Ley Nro. 24.938, de Presupuesto General para el ejercicio 1998

[15].Ley Nro.23.669 (B.O.12.6.89).

[16].Leyes Nros 21.608: operaciones realizadas entre el 1.7.89 y 31.12.89, 50% porcentaje de suspensión de la escala que le hubiere correspondido.Leyes Nros. 22.021, 22.702 y 22.973: operaciones realizadas entre el 1.7.89 y el 31.8.89, 25% porcentaje de suspensión de la escala que le hubiere correspondido. Conceptos suspendidos:.liberación del saldo DDJJ;.diferimiento de la empresa promovida en saldo DDJJ; liberación iva compras;diferimiento accionistas en saldo DDJJ, Ley Nro. 23.697, deroga esta ley a partir del 1.10.89.

[17].Incluye Leyes Nros. 20.560, 21.635, 22.021, 22.702, 22.973 y 23.614. Por un período de un año, a partir del 1.10.89 para el IVA y, para el primer ejercicio fiscal cerrado a partir del 25.9.89, para los impuestos a las ganancias, capitales, activos y patrimonio neto. Porcentaje de suspensión : 50% sobre los niveles que les hubiera correspondido. A partir de octubre de 1990 se recuperaron al 100%, los beneficios suspendidos.

cuyo monto se ajustará al importe nominal de cada uno de los pagos realizados con motivo de la suspensión.

Es decir, que la suspensión de beneficios concernientes al IVA, se mantuvo hasta el 30.9.90, mientras que la referida a los impuestos que recaen sobre el impuesto a las ganancias y al patrimonio, se extendieron al primero y segundo de los ejercicios fiscales cerrados con posterioridad al 25.9.89.

En el marco de restricción trazado, por Decreto Nro.435/90 fue dejado sin efecto, a partir del 1.4.90, la liberación del monto del débito fiscal del IVA de las ventas realizadas por los proveedores de materias primas a las firmas promocionadas, el *Iva Compras.*[18] Con posterioridad, por el *Decreto Nro.1033/91* se restituye este beneficio, a través de la entrega de Certificados de Crédito Fiscal, cuya cuantificación no podían exceder el monto del impuesto facturado por los proveedores por ejercicio fiscal y tendrían un plazo de gracia de dos años para su aplicación al pago del gravámen. La cuantificación del cálculo del costo fiscal teórico remanente, se determinaría según el nivel de cumplimiento de los proyectos oportunamente aprobados, ponderado por una escala de demérito.

Con fecha 26.6.98 la AFIP dictó la Resolución Nro.152, a los efectos de que los titulares de proyectos promovidos afectados por la suspensión parcial del IVA por la Ley Nro 23.669, recuperen éstos importes en la cuenta corriente computarizada.

iv.Sustitución del sistema de utilización de beneficios

La Ley Nro. 23.658, sustituyó de pleno derecho el sistema de utilización de beneficios tributarios en el régimen industrial, otorgados con anterioridad, por Bonos de Crédito Fiscal, sólo utilizables para el pago de las obligaciones tributarias respecto de los cuales se hubiera calculado el costo fiscal teórico.[19]

El efecto fue dejar de lado el régimen que contemplaba beneficios implícitos, donde los montos de exención, desgravación, liberación, sólo se conocían en forma teórica, desconociendo el Estado el verdadero sacrificio fiscal, por otro, de carácter explícito y restrictivo, a partir del 1.12.92.

El objetivo fue poner un límite a los excesos derivados del régimen, estableciendo un tope a los beneficios otorgados, a través de los Bonos de Crédito Fiscal que funcionan como subsidio explícito.

El concepto más importante del sistema de sustitución de beneficios es el "costo fiscal teórico", ya que los Bonos, quedan condicionados en el futuro a los montos informados oportunamente, operando como límite máximo de los beneficios fiscales.

La Ley Nro. 23.658 excluyó de la modalidad de Bonos de Crédito Fiscal a los beneficios otorgados a los inversionistas-sean éstos bajo la forma de diferimiento de impuestos o de deducción en el

[18].Dto.435/90 (B.O.4.3.90),: deja sin efecto el beneficio en forma total desde el 1.4.90 al 30.11.92 .Restitución del beneficio por Decreto Nro. 1.033/91(B.O.31.5.91), por un valor cuyo monto guarda relación con el cumplimiento de sus obligaciones promocionales. El recupero del monto suspendido desde 1.4.90 al 31.3.91: se realizará en Bocones y desde el 1.4.91 al 30.11.92: se acreditará en la cuenta corriente computarizada, una vez verificado el monto reclamado.

[19].Otorgados a través de las Leyes Nros. 21.608, 22.021, 22.702 y 22.973, por Bonos de Crédito Fiscal a partir del 1.12.92.

impuesto a las ganancias-, a la exención de derechos y demás gravámenes a la importación, al diferimiento de empresas promovidas y a los reembolsos a la exportación.

Asimismo, se dispuso un régimen especial de ingreso del IVA para los proveedores de empresas promovidas comprendidas en la sustitución, que permitiera a esas empresas utilizar los bonos de crédito fiscal para cancelar las obligaciones que surgieran a raíz del régimen. De esta forma, el IVA correspondiente a esas ventas, de proveedores a empresas promovidas, el Iva-compras, se considera en las cuentas corrientes computarizadas del titular del proyecto.

Las *características de los Bonos de Crédito Fiscal*,[20] son las siguientes: nominativos, no reintegrables, intransferibles, actualizables, utilizables sólo para el pago de las obligaciones tributarias respecto de las cuales se hubiera calculado el costo fiscal teórico, preimputados por ejercicio comercial, limitada su utilización para el pago de obligaciones tributarias devengadas durante el transcurso del año y durante el ejercicio inmediato siguiente, caducarán automáticamente a los 30 meses de la fecha de otorgamiento si no se utilizan contra las obligaciones tributarias devengadas en el ejercicio al que fueron preimputados o, en el ejercicio inmediato siguiente, no pudiendo excederse del último ejercicio comprendido en los beneficios promocionales y su uso no podrá generar saldos a favor del contribuyente.

El *Decreto Nro. 2054/92* de necesidad y urgencia, convierte en operativo el régimen de sustitución de beneficios dispuesto por la Ley Nro. 23.658 Título II y el *Decreto Nro.1033/91*, estableciendo el marco regulatorio por el que se inicia el régimen de sustitución de beneficios promocionales.

A partir del 1.12.92, los beneficios continúan usufructuándose, siempre que sus beneficiarios hayan optado por permanecer en el régimen de sustitución de utilización de beneficios promocionales.

Asimismo el Poder Ejecutivo se reservó la facultad de sustituir el sistema de utilización de beneficios promocionales a las actividades agropecuarias y turísticas. [21]

Por *Resolución Nro. 1280/92* del MEOSP (B.O. 12.11.92), reglamentaria del Decreto Nro. 2054/92, se establece que la Dirección General Impositiva será la encargada del otorgamiento de los bonos de crédito fiscal, como Autoridad de Aplicación del régimen de sustitución de beneficios promocionales.

La *cuenta corriente computarizada* es una cuenta en la cual el Estado acredita el monto de los Bonos que corresponden a la empresa promovida; constituye un derecho creditorio inherente a la existencia del contrato promocional como contrapartida de la deuda del Estado.

Las empresas promocionadas al utilizar la cuenta corriente computarizada, cancelan obligaciones impositivas mediante la compensación con sumas a su favor derivadas de los Bonos de Crédito Fiscal.

Con el acto de otorgamiento de los Bonos de Crédito Fiscal por parte de la DGI, se sustituye de pleno derecho el régimen anterior, en forma automática, registrándose el costo fiscal teórico correspondiente a los años restantes del proyecto a través de una escala de demérito que se comunica al beneficiario.

---

[20].Ley Nro. 23.658, artículo 14 (B.O.:10.1.89), reglamentado por Decreto Nro. 938/93(B.O.:11.5.93).

[21].Decreto Nro. 2054/92, art. 25.

Los titulares de proyectos promovidos *determinarán*, en sus declaraciones juradas impositivas, sus tributos en igual forma que corresponda a los contribuyentes en general.

La *mecánica para determinar el monto anual en la cuenta corriente computarizada* es igual a:

Costo Fiscal Teórico Asignado (por los años que restan de vigencia) * Coeficiente de Actualización (no agropecuario) * Grado de cumplimiento (datos según Decretos Nro. 311/89 y Nro 1355/90 y según escala de demérito Resolución M.E.yO.S.P. Nro. 1.280/92) , en función de

. personal ocupado: con relación al mínimo exigido

. unidades producidas: con relación al mínimo exigido

. inversiones realizadas: con relación a las proyectadas

La *determinación del monto máximo* de los mismos, se estableció en función del *"costo fiscal teórico remanente"*, es decir, a partir del asignado a cada uno de los años que le restan de vigencia al proyecto promovido, comunicados oportunamente (Anexo VI Resolución Nro. SEDI 773/77 y de los empadronamientos previstos por los Decretos Nros. 311/89 y 1.355/90 [F.SSFP1]) y demeritado, en caso de corresponder, según el grado de cumplimiento de los valores comprometidos.

Los *requisitos para permanecer en el nuevo régimen*, son los siguientes:

. haber efectuado las presentaciones dispuestas por los empadronamientos establecidos por los Decretos Nros. 311/89 y 1.355/90.

. aceptación del costo fiscal teórico, para los años restantes.

. aceptación del criterio de evaluación del grado de cumplimiento de las obligaciones (escala de demérito).

. desistimiento de todo reclamo administrativo y/o judicial y renuncia a toda acción iniciada o por iniciarse.

. cumplir en el futuro con todas las obligaciones asumidas en los proyectos promocionados en la medida no demeritada.

La falta de cumplimiento hasta el 15.12.92 de los requisitos exigidos a las empresas promovidas para quedar incluídas en el sistema, dio lugar al decaimiento de pleno derecho de los beneficios promocionales y a la devolución de los beneficios utilizados, con más su actualización e intereses y sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder. El decaimiento originaba el pago de los impuestos diferidos por la empresa y por sus inversionistas y el reintegro actualizado de las sumas deducidas por los inversionistas en el impuesto a las ganancias, a partir del 1.12.92

YEMMA, J.C., considera dos grandes objetivos de la cuenta corriente computarizada: [22]

1. Control del cumplimiento de los compromisos asumidos por los beneficiarios: Regla del demérito.

Las *pautas de evaluación-demérito*, pueden ser resumidas de la siguiente manera:

[22].YEMMA, Juan Carlos A.: "Asignaturas pendientes en materia de cuenta corriente computarizada". Revista Impuestos-LIII-A, pág.1135.

i. Personal en relación de dependencia ocupado en función al mínimo exigido en el respectivo proyecto;

ii. Volúmen de producción alcanzado por diferentes líneas de productos en relación al mínimo comprometido;

iii. Relación entre el monto de las inversiones realizadas y las comprometidas en el proyecto, medidos en términos de moneda homogénea.

En ningún caso la evaluación podría dar lugar a la aplicación de un coeficiente superior a uno (1), lo que significaba la imposibilidad de incrementar por este mecanismo el costo fiscal teórico original.

Con este procedimiento de control del cumplimiento mínimo de los compromisos asumidos por los contribuyentes, se castigaron los desvíos mediante la detracción en la cuenta corriente de los montos que de acuerdo a la escala propuesta por la norma, resultaban perdidos respecto del costo fiscal teórico. El grado de incumplimiento podía llegar a anular los beneficios futuros, desde el 1.12.92 ó, desde la fecha de puesta en marcha, si ésta fuera posterior.

2. Control cuantitativo de los beneficios otorgados:

.Desde el punto de vista del impacto fiscal: con la individualización en el presupuesto del efecto que el mecanismo de la promoción tendría en el futuro.

.Desde el punto de vista del límite superior de las franquicias: uso de la cuenta corriente.

Los contribuyentes con proyectos promovidos recibieron del ente recaudador una constancia que le permitía, a partir del 1.12.92, absorber sus acreencias fiscales discriminadas por períodos fiscales y según el tipo de gravamen que originalmente fuera contemplado a los efectos de la elaboración del costo fiscal teórico.

En el cálculo de los créditos consignados en la cuenta corriente computarizada, se tuvo en cuenta la escala decreciente de beneficios establecida por el régimen promocional respectivo y, en el caso particular del impuesto al valor agregado, se desagregó el monto total del crédito entre lo que se denominó Iva Compras e Iva Saldo.

La finalidad de la desagregación en el Iva: el Iva Compras, en principio, sería utilizable para que los contribuyentes promovidos, emitieran una constancia de pago del impuesto para que sus proveedores cancelaran las propias obligaciones (Form. 517); el remanente, de alguna manera, operaría como control indirecto de la existencia de valor agregado industrial en la jurisdicción de localización del proyecto, ya que sólo podía aplicarse a la cancelación del impuesto emergente como diferencia entre los créditos y débitos de las empresas promovidas, por el valor agregado a las materias primas transformadas en la jurisdicción beneficiada.

Viendo el esquema de otra manera, si el contribuyente promovido no llegaba a realizar suficiente actividad industrial en la jurisdicción que se pretendía desarrollar, no generaría margen que le permitiera utilizar el Iva Saldo consignado en su respectiva cuenta corriente.

Funcionamiento de la Comisión Asesora

Se dispuso la creación de una Comisión Asesora, con el fin de asesorar al Poder Ejecutivo Nacional para que resuelva y fije el monto del costo fiscal teórico, que en definitiva corresponda al beneficiario requirente de los Bonos de Crédito Fiscal, en los casos en que surjan diferencias relativas al mismo. [23] La misma se conformó: como Presidente, por el Secretario de Ingresos Públicos del MEOSP, la Autoridad de Aplicación que aprobó el proyecto y el Secretario de Economía del MEOSP.

La Dirección General Impositiva, a partir de la presentación efectuada por la empresa, enviaba los antecedentes que dieron lugar al costo fiscal remanente a la Comisión Asesora.

En cuanto al ordenamiento administrativo de la Comisión, actúan, en primer término, las Dependencias técnicas de la Secretaría de Ingresos Públicos y la coordinación administrativa la ejerce la Dirección Nacional de Impuestos. La Comisión deberá elevar las actuaciones al Poder Ejecutivo Nacional, quién registrará y comunicará el costo fiscal teórico definitivo a través del acto administrativo. [24]

La Comisión Asesora a través de *Reuniones Plenarias* desarrolló su accionar, concluyendo en los siguientes aspectos:

i. posibilidad de utilización de la cuenta corriente computarizada por parte de los beneficiarios, que recurrieron en tiempo y forma, ante la Comisión, hasta el monto comunicado acreditado en la misma y/o el adelanto provisorio (Decreto Nro. 2054/92, art.28).

ii. propuesta y aprobación de una metodología a ser aplicada a los efectos de la reformulación de los costos fiscales teóricos de competencia de la Comisión, basada en determinados ponderadores.

iii. instrucción a la DGI a acreditar en la cuenta corriente computarizada, el crédito por el ejercicio en curso, por el monto recurrido de la empresa que ha solicitado reformulación de sus costos fiscales teóricos asignados y están en tratamiento de esta Comisión y, que a la fecha, carecen de crédito alguno de las mismas y tienen problemas concretos para el desarrollo de sus actividades.

La *Comisión Asesora consideró los siguientes temas*:

i. reclamo del Iva Compras formulado por empresas que utilizaban materias primas importadas y, en la actualidad, de origen nacional; se analizó si en el acto administrativo particular se encontraba contemplado el beneficio del Iva Compras, en cuyo caso, se podría otorgar dicho beneficio en la medida de que existieran empresas promovidas del respectivo sector que estuvieran gozando el beneficio del Iva Compras, a los efectos de evitar una eventual desigualdad de condiciones entre las mismas.

ii. decisión de no avocarse, por incompetencia, al tratamiento de reformulaciones de costos fiscales teóricos pertenecientes a empresas que, no obstante haberse acogido al Régimen de Desvinculación, han solicitado la reformulación del costo fiscal teórico.

---

[23].Creada por Ley Nro. 23.658, art. 18 y reglamentada por Resolución (MEOSP) Nro. 1361/92 (B.O. 1.12.92).

[24].Proyectos comprendidos en las Leyes Nros. 22.021, 22.702 y 22.973, Autoridades de Aplicación: Gobernador de Catamarca, La Rioja, San Juan y San Luis. Proyectos comprendidos en las Leyes Nros. 20.560, 21.608 y 21.635: integran la Comisión,como Autoridad de Aplicación, el Secretario de Industria y Comercio.

Las *pautas* que la Comisión Asesora consideró tener en cuenta, para determinar los incrementos de los Costos Fiscales Teóricos a ser aprobados por el PEN, serían en los siguientes casos:

i. casos en que no existe el costo fiscal teórico imputado por la entonces Secretaría de Hacienda; tener en cuenta el presentado por la empresa solicitante y convalidado por la respectiva Autoridad de otorgamiento de beneficios.

ii. casos en que el costo fiscal teórico se encuentra imputado por la entonces Secretaría de Hacienda pero no cuenta con los cuadros analíticos respectivos: en estos casos deberían, también, considerarse los costos presentados por la empresa y convalidados por la respectiva Autoridad de otorgamiento de beneficios.

En general, los *reclamos más frecuentes* se han referido a los siguientes casos:

Con competencia de la Dirección General Impositiva para actuar en forma exclusiva:

. incremento de la capacidad de producción aprobada en el acto administrativo.

. problemas de errores de cálculo.

. reorganización de empresas.

. producto final a tasa 0 y al momento de la presentación gravado.

. presentaciones sobre las variables consideradas en la escala de demérito.

. presentaciones del costo fiscal teórico calculado de conformidad con el Anexo VI Resolución 773/77(SEDI), cuando de las actuaciones originales surge que el mismo, no fue calculado en base a disposiciones de dicho Anexo.

. reformulación del costo fiscal teórico cuando en el acto administrativo particular se hubiera incluido el beneficio de liberación del IVA, y a la fecha de ese acto, todo o algunos de los productos originados en la actividad promovida hubieran revestido el carácter de exentos.

Con competencia de la Comisión Asesora para actuar en forma exclusiva:

. aumento de la alícuota del Iva con relación a la considerada en el acto administrativo particular.

. materia prima de origen extranjero al momento del acto administrativo y, en la actualidad, gravada.

. materia prima exenta de Iva al momento del acto administrativo y, en la actualidad, gravada.

. toda modificación al costo fiscal teórico, con excepción de los temas tratados con competencia DGI.

v. Desvinculación optativa del sistema nacional de promoción industrial [25]

Se prevé un régimen optativo de desvinculación del sistema promocional para permitir a los titulares de proyectos promovidos, que consideren oportuno abandonar las normas promocionales, con el cumplimiento de determinadas condiciones, se beneficien con la extinción de los sumarios

[25].Decreto Nro. 2054/92, Título II-

instruidos y la condonación de sanciones que pudieran correponder por las leyes de procedimiento tributario y penal tributario.

Las condiciones para acceder a este régimen consisten en lo siguiente:

. los proyectos debían encontrarse vigentes al 10.11.92, o para el caso en que hubiere finalizado el período de beneficios, no hubieren prescripto las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones o aplicar las sanciones por incumplimiento.

. pagar el 40% de los impuestos no abonados con motivo de la promoción acordada debidamente actualizados. Al monto determinado podían imputarse como pagos a cuenta, los pagos efectuados a raíz de la suspensión de beneficios dispuesta por las Leyes Nros. 23.669 y 23.697, el monto del débito fiscal del IVA facturado por proveedores de materias primas, desde el 1.4.90 al 30.11.92 y el costo fiscal teórico remanente, después de aplicada la escala de demérito. Si las imputaciones eran mayores a los impuestos no abonados a raíz de la promoción, el exceso no configuraba saldo a favor de la empresa, ni susceptible de devolución o compensación alguna.

. no tener denuncia o querella penal por delitos que guarden conexión con el cumplimiento de obligaciones impositivas o promocionales.

. desistimiento del uso de los beneficios futuros y la renuncia a todo reclamo administrativo y/o judicial y, en casos de juicios pendientes, renunciar a toda acción y derecho de la causa y abonar los costos y costas del juicio

. pérdida del derecho a reclamar las sumas ingresadas por efecto de la suspensión de la Ley Nro. 23.697-Título IV-y no podrán usar los niveles porcentuales de beneficios suspendidos por la Ley Nro. 23.669.

.ingresar los diferimientos efectuados por la propia empresa promovida, debidamente garantizados.

. continuar pagando los salarios y sus correspondientes cargas sociales, del personal en actividad al 10.11.92, durante un plazo de 6 meses a partir de la opción. Si al 10.11.92 se hubiera cesado la actividad, deberá ingresarse una multa equivalente al 2% del monto de la inversión proyectada, debidamente actualizada.

. los inversionistas en empresas que ejercieron la opción y hubieran utilizado el beneficio de diferimiento de impuestos, quedaron obligados a ingresar los tributos diferidos, al contado o en cinco cuotas semestrales, iguales y consecutivas incluyendo 1% sobre saldos, a partir del 15.4.93, fecha del vencimiento del pago al contado o de la primera cuota.

Finalmente,[26] se flexibilizó el régimen, se autorizó a desvincularse a los titulares de proyectos promovidos que permanecieron en el régimen de sustitución, debiendo cumplir además de los requisitos dispuestos en el régimen de desvinculación, con el requisito de reintegrar el 100% de los créditos fiscales que hubiesen utilizado, de la cuenta corriente computarizada.

vi. Situación actual

[26].Por Resolución Nro. 1.434/80 (MEOSP).

El sistema nacional de promoción industrial, instituído por Ley Nro.23.614 nunca ha sido implementado, atento no haberse dictado los decretos reglamentarios.

El único régimen que sustituyó la forma de utilización de beneficios, fue el industrial, Leyes Nros. 21.608 y 22.021 y modificatorias, no obstante, las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para sustituir el sistema de utilización de beneficios agropecuarios y turísticos.

El régimen vigente que está operativo, corresponde a la Ley Nro. 22.021 y sus modificatorias, referido a la promoción de actividades agropecuaria y turística, en determinadas provincias con asignación de cupo presupuestario específico y, en el resto del país, con un cupo administrado por la Nación. Es decir que a la fecha, en el régimen vigente de promoción no industrial co-existen *Autoridades de Aplicación Provinciales* y la *Autoridad de Aplicación Nacional.*

Por Decreto Nro 1.155/91 los inversores extranjeros que soliciten acogerse a los beneficios de la Ley Nro. 22.021, estarán sujetos a igual trámite y autoridades de aprobación de proyectos, que les cabe a los inversores locales o empresas locales de capital nacional.

El régimen promocional industrial, al amparo de las Leyes Nros. 21.608 y 22.021 y sus modificatorias continúa suspendido, desde el 10.1.89 hasta el 30.12.99, a través de sucesivas prórrogas [27], con la excepción en el año 1997 en que se aprobó $1 millón de cupo fiscal, equivalente a $20 millones de inversión, a la localidad de Cutral Có-Plaza Huincul, en la provincia de Neuquén.[28].

No obstante la suspensión en el otorgamiento de los beneficios en el régimen industrial, enmarcada dentro de una política de incentivos tributarios restrictiva, en los últimos tres años, la misma no ha sido demasiado coherente, en razón al dictado de una serie de normas en distinto sentido, en algunos casos controlando, regulando y restringiendo, en otros, haciendo renacer mayores beneficios o extendiéndolos. Las medidas se describen seguidamente:

vi.1.Compatibilización del cronograma de inversiones y el beneficio de diferimiento [29]

Se implementó un mecanismo destinado a verificar la concreción del cronograma de inversiones del proyecto promovido, en el marco de las Leyes Nros. 22.021 y sus modificatorias, para las actividades agropecuarias y turísticas, directamente relacionado con el beneficio de diferimiento otorgado a los inversionistas de los proyectos promovidos, provocando en los hechos, nuevos plazos para el usufructo del beneficio de diferimiento por parte de éstos.

La normativa fue dictada en razón de haberse detectado desfasajes importantes entre el momento de la utilización del beneficio por parte de los inversionistas y la aplicación del capital a la concreción del proyecto promovido.

---

[27].Ley Nº 23.658, art. 11 (B.O.10-1-89), a partir 10-1-89; Ley Nº 23.697,art.7 (B.O.25.9.89); Decreto Nro. 1930/90 (B.O.21.9.90); Decreto Nº 1927/93, art.1, Decreto N 505/95 (B.O.29.9.95) hasta el 30.9.96 y , última prórroga, por Ley de Presupuesto 1998.

[28].Decreto Nro. 755/97, dispone que los proyectos industriales en el área de Plaza Huincul-Cutral Có gozarán de los mismos beneficios que las actividades no industriales, es decir la exención en ganancias para la empresa y los beneficios de diferimiento y deducción para los inversionistas. El $ 1 millón, representa el 5% de la inversión total del proyecto.

[29].Decreto Nro. 1.232/96(B.O.: 4.11.96) modificado por el Decreto Nro. 1.580/96 (B.O.:2.1.97).

Los *mecanismos dispuestos* a los efectos de compatibilizar la concreción del cronograma de inversiones del proyecto promovido y los beneficios promocionales, son los siguientes:

i. implementación de controles a efectos de verificar la efectiva aplicación del capital propio sujeto al beneficio promocional a la ejecución del respectivo proyecto promovido, de acuerdo con el Cuadro de Fuentes y Usos de Fondos, previsto en la Resolución SEDI 773/77, base del Cuadro de Costo Fiscal Teórico, presentado con anterioridad a la aprobación del proyecto.

ii. el cronograma para la captación del capital sujeto a beneficios podrá ser modificado únicamente en forma concomitante con el programa de aplicación de dicho capital a la ejecución del proyecto, debiendo ser aprobado por la autoridad de aplicación provincial (Leyes Nros. 22.021, 22702 y 22.973 y sus modificatorias) y comunicado a la DGI y a la Secretaría de Hacienda de la Nación.

iii. la autorización del monto máximo de capital sujeto a beneficio a captar por la empresa promovida en lo que restaba del año 1996- desde la entrada en vigencia del decreto (13.11.96)- queda a cargo de la autoridad de aplicación, previa verificación y certificación del cumplimiento dado por el titular del proyecto promovido, respecto de la aplicación del capital sujeto a beneficio.

iv. se introduce una nueva condición que determina que en ningún caso podrá transcurrir un plazo superior a 180 días corridos (antes 90 días, plazo modificado por el Decreto Nro. 1580/96) entre la fecha de captación de los fondos y la efectiva inversión en activos fijos y/o capital de trabajo a realizar por la empresa promovida, generando su incumplimiento las sanciones previstas en la Ley Nro. 22.021 y las que pudieran corresponder en las disposiciones legales vigentes.

v. las captaciones de capital sujeto a beneficio por las empresas promovidas, que a la fecha del Decreto 1232/96 hayan captado fondos en exceso respecto del cronograma de ejecución de inversiones, deberán aplicar dichos fondos, con carácter previo a la aceptación de nuevos aportes de capital a la ejecución del proyecto promovido hasta su agotamiento.

vi. sólo podrán usufructuar la nueva franquicia de diferimiento a partir de la vigencia del Decreto Nro 1232/96, quienes presenten ante la DGI, en la forma, plazos y condiciones que disponga la misma, la autorización del monto máximo de capital sujeto a beneficio a captar por la empresa promovida aprobada por la autoridad de aplicación. [30]

Parte de la doctrina opinó contrariamente a los objetivos de este decreto. Consideró, que al intentar relacionar los plazos de inversiones en proyectos de características especiales y las necesidades de diferimiento de los inversionistas, las cuales en la mayoría de los casos no resultan compatibles, en el fondo, se intenta limitar la aplicación de determinados incentivos con el fundamento de evitar maniobras dolosas, cuando en realidad, lo que debería efectuarse, es proceder a instrumentar los mecanismos de control o fiscalización que las eviten.

[30].La Resolución General Nro. 4346 DGI instrumenta controles complementarios a los previstos oportunamente por la Resolución General Nro.2004 DGI y sus modificatorias (B.O.: 30.1.78), oportunamente dictada para reglamentar las presentaciones de los inversores de capital en empresas promovidas que optaren por el beneficio impositivo de diferimiento del pago de las obligaciones fiscales.

vi.2.Flexibilización de condiciones y nuevo beneficio [31]

A partir del dictado de estas normas surge un nuevo marco legal para la promoción industrial, no obstante que el otorgamiento de beneficios está legalmente suspendida, en los hechos, se han activado proyectos, otorgándoles validez a aquéllos que en su momento perdieron la posibilidad de usufructuar los beneficios como consecuencia de no haber cumplido con algunos de los requisitos exigidos por el gobierno nacional, como por ejemplo, los distintos empadronamientos, las fechas de puesta en marcha, los requisitos del sistema de sustitución de beneficios, aún desvinculándose.

Esto implica en la práctica el reconocimiento y aceptación de nuevos proyectos que usufructúan nuevos cupos fiscales presupuestarios, dictados al amparo de las Leyes Nros. 22.021 y modificatorias. Estas normativas no produjeron efectos respecto del régimen nacional dispuesto por la Ley Nro.21.608 y *dispone que*:

i. los titulares de proyectos promovidos vigentes al 24.7.96, que hubieran formalizado su permanencia en el régimen de sustitución de beneficios del Decreto Nro 2054/92, deberán efectuar un nuevo empadronamiento a efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones promocionales por el período 1.12.92 al 31.7.96.

ii. las reformulaciones, modificaciones de proyectos y reorganizaciones de empresas promovidas, aprobadas por las autoridades de aplicación provinciales, con anterioridad al 31.5.96, inclusive, están condicionadas a los requisitos de publicación en el Boletín Oficial respectivo hasta el 30.6.96, inclusive, y comunicadas a la DGI por parte de la empresa promovida hasta el 24 8.96, en caso de que no se hubiera efectuado con anterioridad.

iii. se autoriza a la autoridad de aplicación pertinente a otorgar nuevos plazos de puesta en marcha de aquéllos proyectos industriales que, al 24.7.96, deben haber realizado inversiones por un monto no inferior al 30% del total comprometido, ya sea en bienes de capital u obra física de ingeniería, acreeditando dicha inversión ante los gobiernos provinciales hasta el 30.9.96, la que posteriormente procederá a comunicarlo a la DGI.

iv. se prevé una nueva oportunidad para cumplimentar los regímenes de empadronamiento dispuestos por los Decretos Nros. 311/89 y 1355/90, los que se considerarán efectuados en término, siempre que se realicen dentro de los 60 días hábiles posteriores al 31.1.97.

v. se imputen los montos acreditados en la cuenta corriente computarizada, a los cupos presupuestarios fijados.

Si continuamos con el análisis de la norma, se observa que la misma no sólo supone otorgar una prórroga del plazo de vencimiento de proyectos que habían incumplido las inversiones comprometidas, sino que otorga un beneficio adicional, no previsto en las leyes de promoción industrial, que implica la recuperación de un impuesto al valor agregado no tributado por las empresas promovidas, en tanto:

[31].Decretos Nros. 804/96 (B.O.:24.7.96), 1.125/96 (B.O.:8.10.96), 69/97 (B.O.:31.1.97) y 839/97(B.O.:29.8.97).

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

. los titulares de proyectos promovidos que exporten, en forma total o parcial su producción promovida, para los cumplidos de embarque registrados a partir del primer día del ejercicio comercial en curso al 24.7.96, podrán destinar el monto remanente de los bonos de crédito fiscal acreditados en la cuenta corriente computarizada en concepto de IVA - Compras y/o Iva Saldo- que no hubiera caducado el plazo de dos años del perído al cual fueron asignados y no afectado a operaciones de mercado interno, a:

i. compensar deudas exigibles por impuestos o,

ii. solicitar su reintegro por aplicación del artículo 41 de la ley del IVA, régimen legal para la devolución del impuesto por exportaciones, aclarando que el límite en este caso estará dado por el importe que surja de aplicar la alícuota del impuesto por el monto de exportaciones, menos el monto de bonos Iva-Compras afectadas a las mismas.

vi.3.Extensión del período de beneficios [32]

Se extienden los plazos del período de beneficios promocionales hasta el año 2000, de los proyectos industriales del régimen nacional, aprobados por las Leyes Nros. 20.560 y 21.608, que hayan finalizado o finalicen el período de utilización de beneficios durante los años 1997, 1998 y 1999, comprendidos en el régimen de sustitución de beneficios promocionales normado por el Decreto Nro.2054/92.

La norma fue dictada atento el vencimiento de un número significativo de proyectos que en determinadas regiones tienen un efecto multiplicador importante del empleo y a efectos de evitar el cierre de las fuentes de trabajo.

La *franquicia queda condicionada* al cumplimiento de determinados requisitos:

i. mantenimiento del nivel de mano de obra comprometida en el acto administrativo particular.

ii. a que en ningún caso, la extensión del período de beneficios podrá superar la fecha de entrada en vigencia del Régimen de Promoción del Empleo, que el gobierno nacional pretende crear en reemplazo de los regímenes promocionales en vigencia.

iii. el porcentaje de desgravación o liberación a ser utilizado debe ser el correspondiente al último ejercicio de la escala establecida en el acto administrativo particular por el que se concedieran los beneficios, es decir, se mantiene el mismo status-quo del último año de promoción vigente, para los tres, dos o un año, según corresponda.

iv. imputación de los montos acreditados en la cuenta corriente computarizada, a los cupos presupuestarios.

En razón al dictado de este decreto, algunas empresas que finalizaron el período de extensión de sus beneficios promocionales en 1996, han iniciado reclamos a efectos de obtener la extensión de sus beneficios ya que no quedan comprendidos bajo este régimen.

1.2. Medición del costo fiscal de los incentivos tributarios

[32].Decreto Nro. 857/97 (B.O:1.9.97) de necesidad y urgencia.

a. Cupo presupuestario anual

La Ley N° 21.608, art.10, introduce una novedad, utilizando un concepto de economía presupuestaria como factor limitante y de medición de la promoción acordada. Utiliza el concepto de "cupo fiscal" y "costo fiscal teórico". A su tiempo, los regímenes especiales de las cuatro provincias también lo adoptaron a través de Ley N° 22.021 y sus modificatorias. La característica saliente de esta innovadora normativa, consistió en el establecimiento de un límite cuantitativo al sacrificio que debía realizar la comunidad para destinar a la promoción. Ni la ley ni la reglamentación se pronuncian sobre la conceptualización del costo fiscal teórico, sí lo ha tratado de explicar en forma práctica la Resolución SEDI N° 773/77, Anexo VI.

A través del establecimiento de un cupo anual en el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Nación, para cada jurisdicción promocionada, se calcula el costo fiscal teórico a través de la metodología establecida por la Resolución SEDI N° 773/77 para todo el período de beneficios, imputándose el mismo al cupo establecido, con incidencia para el primer año. Visto desde otro ángulo, es el límite dentro del cual se podían aprobar nuevos proyectos cada año, con afectación a dicho cupo.

Debe señalarse que se ha interpretado que el límite se refiere al costo fiscal teórico resultante en el primer año de aprobación del proyecto y no del total de años de vigencia del mismo.

Pero, este límite o cupo presupuestario anual, al estar referido al costo fiscal teórico resultante en el primer año del proyecto, en los años siguientes, se convalida el costo fiscal teórico de los restantes años, incluido presupuestariamente en el llamado "cupo de arrastre", es decir, el efecto fiscal de los proyectos aprobados al 31 de diciembre de cada año, con incidencia en el año al que se refiere el Presupuesto.

b. Metodología de cálculo del costo fiscal teórico

En cuanto a la metodología dispuesta a los efectos del cálculo del costo fiscal teórico, se aplicó la Resolución N° SEDI 773/77 Anexo VI del Ministerio de Economía de la Nación, a efectos de medir las ventajas promocionales establecidas en el art. 4°, inciso a) de la Ley N° 21.608, posteriormente adoptada por las provincias de La Rioja, Catamarca, San Luis y San Juan, con regímenes especiales. [33]

A los efectos de evaluar el costo fiscal de la concesión de las ventajas promocionales establecidas, la Autoridad de Aplicación debía contar con los cuadros económico-financieros del proyecto (Balances, Cuadro de Fuentes y Usos de Fondos del proyecto, Estructura de Costos, etc.) referidos a los años de duración del mismo. El proyecto debía evaluarse, "como si" no se concediese ninguna de las ventajas promocionales establecidas en el inciso a) del artículo 4° de la Ley N° 21.608.

[33].Dicho inciso indica que las medidas de carácter promocional podrán ser: exención, reducción, suspensión, desgravación y diferimiento de tributos y amortizaciones aceleradas de bienes de uso, por períodos determinados, en forma total o parcial.

En la Resolución mencionada, las medidas tributarias de carácter promocional parten de sólo tres gravámenes: a las ganancias, sobre los capitales de empresas y al valor agregado, por considerarse operativo, a efectos de la estimación, la concentración en pocos impuestos.

Describiremos la metodología de cálculo de costo fiscal teórico, por impuesto:

.Impuesto a las Ganancias:

Al capital propio se aplica la tasa de rentabilidad teórica, estimada en un 0% para el primer ejercicio (a partir de la puesta en marcha), 4% para el segundo, 8% para el tercero y 12% a partir del cuarto año y para los restantes años; las tasas, al ser supuestas, se consideran para el cómputo del costo fiscal del proyecto, con independencia de la generación de retornos reales. Sobre la utilidad determinada, se aplica la tasa del gravamen vigente a la fecha de solicitud y la tasa de exención correspondiente.

.Impuesto sobre los Capitales:

En base al Cuadro de Fuentes y Usos, se aplica sobre el capital propio, la alícuota vigente y la escala exentiva.

.Diferimiento de impuestos por los Inversionistas:

Este beneficio temporario se considera sumado al de la empresa y, a los efectos de su cálculo, se imputa como costo fiscal teórico los montos que se vayan difiriendo cada año, importes que al producirse su devolución, se consideran como menor costo fiscal teórico, a afectarse al cupo de arrastre.

.Impuesto al valor agregado:

En el caso del *Iva Compras* se efectuaba una estimación global de la relación entre materias primas y precios de venta, mientras que a los efectos del *Iva Saldo*, se estimaba el valor agregado de la empresa promocionada, calculado también sobre ventas estimadas, siendo el aludido valor agregado, la sumatoria de mano de obra directa e indirecta, cargas sociales, intereses y la utilidad calculada en base al monto de ventas. A estos importes, debía aplicarse la tasa legal vigente y la escala de exención.

En lo particular, la Secretaría de Hacienda de la Nación, como Autoridad de Imputación, esclareció algunos aspectos de la metodología empleada a los fines de la imputación del costo fiscal teórico:

. cuando los beneficios se hacen efectivos con anterioridad al ejercicio de imputación, se considera como costo fiscal teórico para ese año al acumulado hasta entonces.

. cuando se trata de una ampliación de los beneficios otorgados en años anteriores, la diferencia de costo fiscal teórico resultante se considera un nuevo costo fiscal, afectando el cupo del ejercicio en que dicha ampliación es comunicada.

. la modificación del costo fiscal teórico derivada de la postergación de la puesta en marcha de un proyecto no afecta el cupo fiscal correspondiente al ejercicio de su comunicación, siempre que la sumatoria de los diferenciales de costo fiscal originados para todo el período de beneficios sea cero.

. la caducidad de beneficios promocionales comunicada dentro del ejercicio de su otorgamiento habilita el cupo fiscal para el mismo año que el proyecto en cuestión había afectado.

. la variación de costo fiscal teórico producida por diversos factores (por ejemplo: aumento en el nivel de ventas, mayor capitalización, etc.) se considera como costo fiscal adicional y afecta al cupo fiscal correspondiente al ejercicio de su comunicación.

. la caducidad de beneficios promocionales comunicada con posterioridad al ejercicio de su otorgamiento disminuye el costo fiscal teórico correspondiente a proyectos aprobados en años anteriores, a partir del momento en que se produzca dicha caducidad.

c. Imputación del costo fiscal teórico

Este aspecto se refiere a las distintas formas de apropiar el costo fiscal teórico, determinado según la metodología establecida por la Resolución SEDI Nº 773/77 Anexo VI, al cupo presupuestario anual.

i .Costo fiscal teórico efectivo

Es el costo fiscal teórico que surge del primer año del emprendimiento, imputándose el mismo, al cupo presupuestario anual. Derivó originalmente de la misma letra de la Ley Nro.21.608, aplicándose desde 1978 a 1985. Este proceder debió modificarse debido a la práctica generalizada hasta 1986, por algunas jurisdicciones provinciales, de informar costos fiscales nulos o poco relevantes en el primer año, con fundamento en la puesta en marcha diferida, violándose de esta forma la restricción presupuestaria al establecerse el cupo anual.

ii.Costo fiscal teórico promedio

A partir de 1986, y a través siempre de la misma metodología de cálculo del costo fiscal teórico, se adoptó un procedimiento para fijar el monto en el primer año, consistente en considerar el mayor costo fiscal teórico resultante de la comparación entre el costo fiscal teórico efectivo que se producirá en el primer año con el importe resultante de promediar el costo fiscal teórico global por el número de años de la vigencia del proyecto, contados a partir de la puesta en marcha. [34]

iii.Costo fiscal teórico mínimo.

No obstante, haber logrado con el procedimiento anterior consistente en la imputación a los cupos anuales del costo fiscal teórico promedio resultante de considerar el mayor valor que surge de la comparación entre el promedio o el teórico efectivo informado para el primer año, se produjeron situaciones posteriores en las que surgió la imposibilidad de aplicación efectiva, por vulnerarse otra vez el cupo anual.

A partir de la suspensión en el otorgamiento de beneficios en los regímenes de promoción industrial en 1989, cobró relevancia el beneficio de diferimiento de impuestos por los inversionistas,

[34].Ley Nro. 23.410, arts.22 y 23, de Presupuesto Ej.1986.

en la mayoría de los emprendimientos en la actividad agrícola-ganadera. En los proyectos en los que se solicitó sólo este beneficio, es decir que no se solicitó la exención en el impuesto a las ganacias, surgió la imposibilidad de determinar el costo fiscal teórico promedio como parámetro de comparación con el efectivo teórico informado para el primer año, atento la inexistencia de un costo fiscal global a la finalización del período de devolución de los diferimientos.

En consecuencia, sólo fue posible considerar en el primer año, a efectos de la imputación, el costo fiscal teórico efectivo derivado del beneficio de diferimiento de inversionistas, con montos informados irrelevantes.

Ante esta situación y, a efectos de no caer en una nueva violación al cupo presupuestario, difiriéndose en teoría un menor porcentaje que el 75% establecido en la ley promocional, se determinó en forma legal el costo fiscal teórico del primer año, considerando un monto no inferior al 3,75% del monto de la inversión comprometida en el proyecto. [35]

Esta medida logró efectivamente a que se imputara como beneficio de diferimiento de inversionistas, la correspondencia existente entre el 5% de inversión mínima exigida en el primer año de la inversión total y el beneficio del 75% de diferimiento otorgado a los inversionistas, y no menos. [36]

Asimismo, en el ejercicio 1993, se estableció el mecanismo de imputación para la promoción turística, con afectación al cupo no industrial dispuesto para la actividad agropecuaria, disponiéndose para el primer año, en todos los casos, un monto a imputar no inferior al 10% del monto de inversión total. [37]

Desde 1994 a la fecha, a los efectos de la imputación del costo fiscal teórico de proyectos no industriales se consideró un monto no inferior al 5% del monto de la inversión comprometida (6.67% para proyectos agropecuarios y 10% para proyectos turísticos) para el primer año[38], monto que deberá compararse con el costo fiscal teórico promedio, para el caso en que exista un costo fiscal teórico global distinto de cero, posibilidad que se produce con la solicitud del beneficio de exención en el impuesto a las ganancias, por la empresa promocionada.

d. Otras alternativas en reemplazo del cupo anual

i. Cupo presupuestario plurianual

Fue propuesto por el Poder Ejecutivo Nacional en 1986, para la promoción sectorial, industrial y minera, y los regímenes especiales de las cuatro provincias. La técnica propuesta consiste en imputar la suma del costo fiscal teórico derivado de los beneficios que se otorguen a los proyectos,

[35].Decreto Nº 870/93 del P.E.N. del 29-4-93, de aplicación para el Ejercicio 1993.
[36].Ley Nº 24.191, artículo 14, último párrafo, Ley de Presupuesto de Gastos y Recursos , Ejercicio 1993 (B.O. 30-12-92).
[37].Decreto Nº 1927/93 P.E.N. del 17-9-93. arts. 3, 4 y 5.
[38].Ley Nro. 24.307, artículo 19, (B.O. 30-12-93), de Presupuesto para el Ejercicio 1994, Ley Nro.24.447, art.20,(B.O.30.12.94), de Presupuesto para el Ejercicio 1995 y Leyes de Presupuesto ejercicios 1996, 1997 y 1998.

por la totalidad del período en que estén acogidos a la promoción y no sólo referido al primer año. [39]

Dicha alternativa se formuló en respuesta a lo que se había legislado hasta el presente, en cuanto a que el establecimiento del cupo se efectuaba de manera tal que la imputación del costo fiscal teórico abarcaba solamente la incidencia fiscal correspondiente al año en el cual los emprendimientos fueron promovidos.

Hasta esa fecha, la legislación permitió la aprobación de proyectos con costos fiscales nulos o poco relevantes para el primer año de otorgamiento de beneficios, en tanto que para los ejercicios siguientes, el sacrificio tributario adquirió altos niveles de significación desconocida.

La propuesta contemplaba además, el cálculo de la fijación del cupo plurianual en base a mantener en términos reales los montos anuales previstos en el Presupuesto de 1985 para el primer año de beneficios de los proyectos promovidos, a los que se les aplicaría un coeficiente representativo de la relación entre el primer año de beneficios y la totalidad del período desgravado. Para la obtención del coeficiente se debería observar el comportamiento histórico del costo fiscal teórico imputado en el período comprendido entre 1978 y 1981- considerado normal- ya que, a partir de 1982, comienza a observarse la existencia de proyectos con un costo fiscal significativamente bajo en el primer año en relación a los siguientes, es decir, sin considerar los tramos en donde surgen las distorsiones provocadas en el primer año. [40]

Finalmente, la solución adoptada en 1986 modificó la propuesta original del Poder Ejecutivo Nacional, atento se desestimó la introducción del cupo plurianual como límite presupuestario. En cambio, el nuevo mecanismo fue mantener el cupo anual, con la novedad de imputar el mayor valor resultante de la comparación entre el costo fiscal teórico efectivo para el primer año y el resultado de dividir el costo fiscal teórico total por el número de años de vigencia del proyecto, a partir de la puesta en marcha. [41]

El procedimiento adoptado logró lo que inicialmente apuntaba el proyecto, es decir, evitar el corrimiento de beneficios de un año a otro como forma de evitar la violación a la restricción impuesta a través del cupo anual.

ii. Presupuesto de gastos tributarios

La propuesta de "presupuesto de gastos tributarios" se define en forma diferente a la forma adoptada en Argentina con la aplicación del cupo fiscal presupuestario anual.

La primera propuesta para elaborar un "presupuesto de gastos fiscales" se realizó en Estados Unidos [42], país en el que se iba a disponer -en 1969- del primer presupuesto de gastos fiscales

---

[39].Mensaje Nº 157 del Poder Ejecutivo Nacional del 4-2-86, Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional para el año 1986, Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación, del 6 y 7 de marzo de 1986, pág.7034.

[40].Informe de la Comisión de Presupuesto y Hacienda a la Cámara de Diputados del Mensaje 157 del P.E.N y proyecto de Ley de Presupuesto 1986, Diario de Sesiones Cámara de Diputados, del 7 y 8 de mayo de 1986, pág. 257.

[41].Diputado Socchi, Diario de Sesiones Cámara de Diputados, pág.1785 y sigts. del 18-6-86.Criterio plasmado en Ley Nro.23.410, arts.22 y 23.

[42]Stanley Surrey: fue quienutilizó primero esta técnica. "Pathways to tax reform", The concept of tax expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Massachussetts, 1973. Citado por González Cano en Bol DGI Nro. 427, pág.569.

como el único camino para conocer con detalle lo que al país le cuesta la pérdida de generalidad e igualdad ante el impuesto.

La técnica desarrollada considera que las deducciones y créditos contra el sistema tributario son en realidad gastos y, que mediante el sistema de computar los recursos por el monto bruto desprovisto de exenciones, detallando a continuación la cuantificación de todas las exenciones que reducen la recaudación, para llegar al neto que se estima efectivamente calculado, es decir, en lugar de aparecer los ingresos netos de gastos tributarios, se expone:

. el ingreso potencial del impuesto, sin reducciones por las exenciones, incentivos o gastos tributarios, que se hubiera recaudado en ausencia del incentivo y

. los gastos tributarios, por separado, como una transferencia directa a la persona beneficiada por la norma especial o incentivo.

. por último, la recaudación neta.

El concepto se refiere a exenciones, subsidios, deducciones, desgravaciones o incentivos tributarios que no son necesarios para determinar un impuesto. O sea que, debe diferenciarse qué normas o deducciones son integrales a un impuesto para definir y medir apropiadamente la base imponible y qué normas representan un alejamiento del concepto de la estructura normal del tributo, ya sea para dar un incentivo, exención o fomento a un grupo particular de contribuyentes o a cierta actividad económica constituyendo un gasto tributario.

El "presupuesto de gastos tributarios" computa el monto de impuestos que les hubiera correspondido a las empresas promocionadas, como si pagaran impuestos sobre sus bases imponibles contables.

La forma tradicional de incluir los gastos tributarios, operando a través del sistema de recaudación como ingreso neto, a través de exenciones, desgravaciones o incentivos tributarios plantea problemas que conviene señalar:

El primero, es la violación de un sano principio presupuestario que consiste en la no compensación de ingresos y gastos, es decir, la conveniencia de que no se consignen cifras "neteadas", sino por su monto parcial: los gastos por un lado y los ingresos por el otro, en tanto con la presentación tradicional, en que los ingresos se presentan netos de los gastos tributarios, se vulnera un requerimiento del sistema democrático, acerca de la debida publicidad de los actos de gobierno.

El segundo problema que plantea la forma tradicional de deducir las exenciones e incentivos de las recaudaciones tributarias, es que de esa manera existe una clase de gasto público que no está sometido a control presupuestario como los demás gastos limitados, como educación, salud, justicia y defensa

e. Problemas relacionados con la medición del costo fiscal.

El cupo presupuestario entendido como límite efectivo a ser absorbido por valores teóricos de costo fiscal, se descalifica por carencia del elemento fundamental que es conocer con exactitud el costo fiscal real de los proyectos.

No se ha reflejado el verdadero sacrificio fiscal realizado por la comunidad, equivalente a los montos de impuestos no ingresados.

La medición del costo fiscal teórico resultó parcial, ya que se limita a la evaluación teórica de la exención, reducción, suspensión, desgravación y diferimiento de tributos nacionales otorgados, por lo cual, para obtener una estimación más aproximada de la pérdida fiscal provocada por la aplicación de este régimen, deberían incluirse a dicho costo otros elementos: mayor facturación, conexión con firmas que no entraron en marcha, etc.

El cupo presupuestario tampoco guardó relación con el costo fiscal con afectación para el primer año, en razón a que las autoridades de aplicación provinciales, a través de la práctica generalizada entre 1982 y 1985, a subvaluar el sacrificio del primer año, se trasladó el costo hacia años posteriores.

El costo fiscal teórico careció de definición legal, pero en la práctica, fue el resultado de calcular los beneficios impositivos que a la fecha del proyecto no resultarían los mismos a los del momento de utilización de las liberaciones, con tasas de imposición diferentes, con bases imponibles distintas a las reales futuras, es decir, en forma independiente a lo que pudiera hacer la empresa en el desarrollo del proyecto.

Este mecanismo permitió al Estado Nacional, en teoría, conocer en forma estimada la menor recaudación futura que representaban los proyectos aprobados, en beneficio de localizaciones industriales, agropecuarias y turísticas, representando las franquicias que se otorgaban en términos de impuestos nacionales: Al Valor Agregado, a las Ganancias y sobre los Capitales.

Es decir, no obstante la existencia de un cupo fiscal, la aprobación de proyectos por parte de las jurisdicciones provinciales con costo fiscal cero o poco relevante para el primer año, permitió la aprobación de ilimitados proyectos, soportando éstas, sólo su proporción de pérdida de recaudación por impuestos.

Adicionalmente, con este proceder, la principal variable para el otorgamiento de incentivos fue propender al menor uso del monto presupuestario asignado para la inclusión de una mayor cantidad de proyectos, dejando a un segundo plano, la calidad de los mismos.

De esta manera, se demuestra claramente que el cupo fiscal, fue ampliamente violado por las autoridades de aplicación provinciales.

En relación a la metodología de cálculo del costo fiscal teórico, se discute el supuesto del que parte, en cuanto a que la inversión que se realiza en una región y sector promovido igualmente se hubiera realizado en una actividad no alentada, generando recaudación fiscal que se pierde con los proyectos promovidos.

ARTANA, D., [43] expone sobre las bondades del costo fiscal teórico, argumentándo que este parámetro *sobreestima* el verdadero sacrificio fiscal por varias razones:

[43].ARTANA Y Otros:" Promoción Industrial: Comentarios y Propuesta". XIX Jornadas de Finanzas Públicas. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Córdoba. Diciembre de 1986.

. no se consideran los ingresos tributarios que percibirá el Fisco una vez finalizado el período de promoción.

. no se incluyen como ingresos adicionales (menor costo fiscal) los mayores recursos fiscales generados por actividades relacionadas a las empresas promovidas.

. no se deduce del costo fiscal teórico el porcentaje de evasión que existe en las zonas no promovidas.

Por otra parte afirma que el costo fiscal teórico *subvalúa* la pérdida de recursos efectiva por varios motivos:

. no se incluyen en el cálculo del costo fiscal teórico los beneficios arancelarios.

. no se incluyen como costo fiscal la pérdida de recaudación generada por cierre de fábricas o disminución de la producción por competencia desleal.

. no se computa como costo fiscal el trasvasamiento de mercaderías elaboradas en zonas no promovidas y facturadas en áreas que lo están.

. en el caso de no existir distorsiones anteriores preexistentes, en la medida en que la promoción industrial implique una mala asignación de la inversión se reduciría la tasa de crecimiento del país y consecuentemente la recaudación futura de impuestos.

. como la promoción incentiva a otros sectores y regiones a solicitar franquicias similares deberían incluirse en el costo fiscal teórico la pérdida de recursos que generaría la eventual aprobación de nuevos regímenes, suponiendo que la autoridad política sea vulnerable a estas presiones.

Expuestos los argumentos que generan discusión acerca de la precisión de la metodología empleada para medir el costo fiscal teórico como índice de pérdida de recursos, se entiende que al existir razones que aumentarían la magnitud y otras la reducirían, no puede inferirse a priori un sesgo determinado.

Asimismo, la viabilidad económico financiera de los proyectos se informaron, en general, a su capacidad mínima de producción, a propuesta de las autoridades de aplicación provinciales, resultando costos fiscales teóricos subvaluados convenientes en su momento para absorber menor cupo pero que, al momento de la sustitución del stock de beneficios promocionales por bonos de crédito fiscal, instrumentado a través de una cuenta corriente computarizada individual, produjo requerimientos de las firmas en sentido contrario.

En el beneficio de diferimiento de impuestos no se considera como costo fiscal, la pérdida que le ocasiona al Estado el otorgamiento de estos beneficios representados por los intereses que no se cobran. En la estimación del sacrificio fiscal por exenciones en el impuesto a las ganancias se computa una tasa de rentabilidad teórica anual, alejada de la rentabilidad del sector.

Las consecuencias de sustituir un régimen de liberación impositiva sin limitaciones por un sistema en el cual el Estado entrega a las empresas promovidas Bonos de Crédito Fiscal, permite cuantificar las obligaciones del Estado hacia las empresas promovidas, pero, esta últimas se perjudicaron al ser el costo fiscal teórico demeritado inferior a la realidad.

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

El cupo de arrastre presupuestario anual refleja dos medidas. Por un lado, el gasto máximo en base al costo fiscal teórico demeritado en el régimen industrial y por el otro, el costo del régimen agropecuario y turístico, en este caso, en base al costo fiscal teórico, debido a que el sistema de utilización de beneficios no ha sido sustituído.. [44]

f. Estimación del costo fiscal de los incentivos analizados

Se analizará el costo fiscal que surge del régimen de promoción industrial, cuya forma de utilización de beneficios se ha sustituído, y el que surge de la promoción agropecuaria y turística, en base al costo fiscal teórico.

i. Costo fiscal de los beneficios sustituídos

Se cuenta con datos del costo fiscal teórico demeritado en el régimen industrial, alrededor de 1200 proyectos activos a la fecha, distribuidos entre 20 provincias, desde el incio del régimen de sustitución en 1992 hasta la fecha de finalización del régimen en el año 2009, en base a los montos acreditados o acreeditar en las cuentas corrientes computarizadas, por los proyectos industriales aprobados hasta el 31.12.88, tanto para el régimen nacional como para las cuatro provincias.

Los beneficios están referidos a los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado (Iva-Ventas e Iva-Saldo) y al Impuesto sobre los Activos.

No se incluyen los diferimientos utilizados ni devueltos, porque los mismos no han sido incluidos en el régimen de sustitución de beneficios. En relación a los mismos, suponemos que la mayoría han sido usufructuados y no contamos con datos sobre que se haya producido la total devolución de los mismos.

[44].Considero que por la naturaleza de los beneficios no han sido sustituidos, ya que en su mayoría, se otorgó el beneficio de diferimiento de impuestos para el inversionista, no sujeto a sustitución.

CUADRO 1

Régimen industrial -Dto. 2.054/92

Costo fiscal teórico plurianual demeritado, por impuesto y cantidad de proyectos

Perído 1992-2009

(en millones de pesos)

AÑO FISCAL	CANTIDAD DE PROYECTOS	GANANCIAS	IVA-COMPRAS	IVA-VENTAS	ACTIVOS	TOTAL
1992	393	24	214	162	8	
1993	1429	64	679	537	23	
1994	1340	55	647	508	20	
1995	1297	50	590	463	18	
1996	1269	46	529	415	16	
1997	1239	40	456	356	13	
1998	1173	29	362	284	11	
1999	1102	23	282	220	9	
2000	1002	17	208	162	7	
2001	846	12	140	109	5	
2002	607	8	84	66	3	
2003	315	4	45	37	2	
2004	168	3	22	18	1	
2005	123	2	13	11	0.5	
2006	63	1	8	6	0.3	
2007	33	0.4	3	3	0.2	
2008	9	0.1	0.5	0.4	0.004	
2009	4					
TOTALES		**378**	**4.283**	**3.359**	**139**	**8.159**

Fuente: Departamento Regímenes Promocionales-AFIP

Se observa que los mismos generan un costo fiscal total del orden de $8.100 millones para todo el período de beneficios.

De este total, se ha asignado a la fecha un 75%, es decir, alrededor de $6.000 millones y está pendiente de utilización el 25%. Esto se explica, por el tiempo transcurrido desde 1992 a la fecha, a que el costo fiscal decrece porque los beneficios se calculan en base a una escala de exención en el mismo sentido y a que el números de proyectos, disminuye en función de la fecha de finalización del período de beneficios.

El mayor costo fiscal corresponde al beneficio del IVA-Compras, representando el 53% del costo fiscal total, dicha participación asciende al 94% si se considera el total del IVA.

Los montos acreeditados en la cuenta corriente computarizada y utilizados por la empresa, a través del formulario 515, tanto en las declaraciones juradas del Iva como del Impuesto a las Ganancias, tienen un rubro definido en la parte liquidatoria y no determinativa del impuesto.

Se procesaron los datos del monto aplicado en el Impuesto a las Ganancias, en las declaraciones juradas correspondientes a todos los cierres del ejercicio fiscal 1996, el único cierre con información consolidada del Sistema Tributario-Atención Masiva y Atención Directa (SITRIB:SAD-SAM), y el mismo asciende a $14 millones, es decir, que existe una subutilización de los montos acreeditados en la cuenta corriente computarizada, que fueron del orden de $46 millones.
Igual procedimiento se llevó a cabo con las declaraciones juradas consolidadas del Impuesto al Valor Agregado, resultando para 1996, $ 378 millones y para 1997, $ 308 millones.

CUADRO 2

Régimen industrial-Dto.2054/92

Comparación entre el costo fiscal acreditado en las cuentas corrientes computarizadas y los montos realmente usufructuados, según declaraciones juradas consolidadas (F 515).

AÑOS	DDJJ-GANANCIAS	GANANCIAS CTA.CTE.COMP.	DDJJ-IVA-VENTAS	IVA VENTAS CTA.CTE.COMP.
1996	14	46	378	415
1997			308	356

Fuente:Departamento de Regímenes Promocionles- AFIP

Se comprueba que los montos acreditados en la cuenta corriente computarizada son montos máximos a usufructuar y que en la realidad se produce una subutilización de los mismos, es decir un ahorro para el Fisco.

CUADRO 3

Régimen industrial-Dto.2.054/92

Costo fiscal teórico demeritado total por provincia

Período 1992-2009

(en millones de pesos)

SAN LUIS	LA RIOJA	SAN JUAN	CATAMARCA	CHUBUT	OTRAS	TOTAL
5.305	688	753	567	462	325	8100
65,5%	8.5%	9.3%	7%	5.7%	4.%	100%

Fuente: Departamento de Regímenes Promocionales-AFIP

Estos porcentajes resultan muy significativos si se considera que todas las jurisdicciones provinciales, que actuaron como Autoridad de Aplicación en la Ley Nro.22.021 y sus modificatorias, recibieron igual cupo fiscal, a excepción de La Rioja, para quién la aplicación del sistema se produce cinco años antes.

De la comparación del régimen nacional con el de las cuatro provincias, surge que el 90% de los beneficios fiscales otorgados corresponden a las cuatro provincias.

Del análisis del costo fiscal entre las cuatro provincias se observa que la más beneficiada es la provincia de San Luis, atento la cantidad de proyectos que la misma aprobó en 1986, en violación al cupo presupuestario anual.

Asimismo los montos que año a año se acreditan en las cuentas corrientes computarizadas, se exponen presupuestariamente como cupo global de arrastre[45].

ii. Costo fiscal de la extensión de beneficios.

Por el Decreto Nro. 857/97, se extienden al año 2000, los beneficios cuyo período de finalización operan en 1997, 1998 y 1999. Incluye sólo a las empresa titulares de proyectos industriales comprendidos en el régimen nacional de la Ley Nro. 21.608, es decir, que no incluyó a las cuatro provincias.

El costo fiscal de la presente medida significa una pérdida para el Fisco de $ 34 millones para el año 1998, para el año 1999 se estiman $24 millones y para el 2000, en $ 20 millones.

Actualmente, hay alrededor de 40 proyectos al amparo de la promoción industrial extendida al año 2000, beneficiando en un 90%, a la provincia de Chubut.

Los montos autorizados se exponen en el presupuesto cada año y se acreditan en las cuentas corrientes computarizadas de los beneficiarios.

iii. Costo fiscal por flexibilización de condiciones en las cuatro provincias

El Decreto Nro 804/96 y sus modificatorias, activa alrededor de 320 proyectos por parte de las cuatro provincias tradicionales, que en su momento ni siquiera cumplieron con la obligación de empadronarse, correspondiéndole a San Luis un monto a futuro muy significativo. Este régimen no opera para el régimen nacional de la Ley Nro. 21.608.

Para el año 1997, se otorgaron $260 millones por este régimen, que correponde a $65 millones a cada una de las provincias de Catamarca, San Luis, La Rioja y San Juan. Este monto, que el gobierno nacional tuvo que afrontar, surge del ahorro por subutilización de los montos de la cuenta corriente computarizada de los beneficios sustituídos, por el Decreto Nro. 2054/92. Para 1998, el costo fiscal ascendió a $ 84 millones. Para 1999, se prevé un costo fiscal de $ 280 millones. No es posible avanzar más sobre el costo fiscal total futuro de este régimen, en tanto el mismo, surge a medida que las provincias presentan los proyectos, previo análisis de la DGI, no obstante, suponemos que representará una promoción industrial en paralelo.

[45].Para el ejercicio 1998, se incluyeron en el art. 51 de la Ley de Presupuesto.

El sistema de utilización de los beneficios que otorga el presente régimen opera a través de la acreditación por parte de la DGI en la cuenta corriente computarizada del contribuyente de los costos fiscales teóricos demeritados. Los mismos, se exponen cada año en el presupuesto y se cuenta con un campo definido en las declaraciones juradas impositivas en el rubro liquidatorio, a través de la utilización del F.515.

iv.Costo fiscal teórico de la promoción agropecuaria, turística e industrial Cutral-Có.

Este régimen está referido a la Ley Nro. 22.021 en vigencia y existen actualmente 1110 proyectos imputados en el período 1990-1997 al cupo presupuestario de cada año, al amparo de la promoción agropecuaria y turística e industrial Cutral-Có, de acuerdo al siguiente detalle:

CUADRO 4

Régimen agropecuario, turístico e industrial Cutral-Có. Ley Nro. 22.021
Proyectos imputados por provincia y por sector
Período 1990-1997

PROVINCIA	AGROPECUARIO	TURISMO	INDUSTRIA CUTRAL-CO	TOTALES
CATAMARCA	295	17		312
LA RIOJA	252	2		254
SAN JUAN	418	6		424
MENDOZA	21			21
SAN LUIS	5	37		42
RESTO DEL PAIS	51			51
CUTRAL-CO			6	6
TOTALES	**1042**	**62**	**6**	**1110**

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal-MEYOySP

Las únicas cifras oficiales con las que se cuentan en este régimen no industrial son las correspondientes al costo fiscal teórico, comunicado por las autoridades de aplicación provinciales imputado en el ámbito de la Secretaría de Hacienda de la Nación.

El sistema de utilización de beneficios en este régimen no ha sido sustituído como lo fue en la promoción industrial, en consecuencia, los beneficios se exponen en el rubro determinativo de las declaraciones juradas, como "Operaciones con tratamiento preferencial".

Los beneficios están referidos a la exención del impuesto a las ganancias por 15 años con escala decreciente para la empresa, y el diferimiento de impuestos de inversionistas, tanto la utilización como la devolución.

CUADRO 5

Régimen agropecuario, turístico e industrial Cutral-Có. Ley Nro. 22.021.

Costo fiscal teórico plurianual

Proyectos imputados en el período 1990-1997

(en millones de pesos)

AÑO	DIF+GAN	(DIF)	C.F.T. GANANCIAS
1990	0.0002		0.0002
1991	0.4		0.4
1992	12		12
1993	302		302
1994	379		379
1995	314		314
1996	280		280
1997	226		226
1998	213	-1	212
1999	122	-10	112
2000	79	-21	58
2001	55	-46	9
2002	31	-80	-49
2003	22	-98	-76
2004	26	-129	-104
2005	24	-169	-145
2006	25	-193	-168
2007	27	-238	-211
2008	28	-248	-220
2009	27	-226	-199
2010	25	-194	-169
2011	24	-157	-133
2012	19	-80	-61
2013	16	-51	-35
2014	12	-37	-25
2015	9	-17	-8
2016	7	-6	1
2017	5	-2	3
2018	3	-1	2
2019	2	-1	1
2020	1	-2	-1
2021	1	-2	-1
2022	1	-2	-1
2023	1	-2	-1
2024	0.2	-0.3	-0.1
2025	0.2		0.2
2026	0.1		0.1
2027	0.1		0.1
2028	0.01.		0.01
2029	0.01		0.01
TOTALES	**2321**	**-2015**	**306**

DIF+GAN: usufructo del diferimiento +exención impuesto a las ganancias
(DIF.).: devolución del diferimiento
C.F.T.GANANCIAS:costo fiscal teórico ganancias

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal-MEYOSP

Del análisis de los datos de este cuadro, surgen las siguientes observaciones:

Los montos de significatividad en este régimen se refieren a los diferimientos de los inversionistas, es "el beneficio" por excelencia de esta década.

Se optó en un 100% por el diferimiento en desmedro de la deducción de las inversiones en la base del impuesto a las ganancias.

En el cálculo teórico del mencionado costo se incluye tanto el usufructo como la devolución de los diferimientos, el que se considera nulo para todo el período de beneficios.

De la combinación de beneficios, resulta para algunos años, un costo fiscal teórico negativo (o bien ingreso fiscal). Esto se debe a la devolución de los diferimientos, que se cancelan en cinco cuotas anuales, iguales y consecutivas, a partir del sexto ejercicio posterior a la puesta en marcha del proyecto.

El sacrificio fiscal total que deberá soportar la comunidad tiene efecto hasta el año 2029, por los proyectos aprobados en el período 1990- 1997, es del orden de los $306 millones, en el impuestos a las ganancias.

Estos datos se exponen presupuestariamente cada año como cupo de arrastre, sumado al costo demeritado de la promoción industrial.

El costo fiscal teórico del impuesto a las ganancias tiene muchas limitaciones, en cambio, en el caso de los diferimientos de inversionistas, el monto teórico total de beneficios a usufructuar de $2.015 millones, se acerca bastante a la situación real.

Una limitación general que afecta a todo el cálculo, es la composición del costo fiscal teórico por año, el mismo se aleja significativamente de lo que podría ser una situación real, por la diversidad de los factores que intervienen: cambios de puesta en marcha, total del diferimientos usufructuados en un sólo año cuando no existía el Decreto Nro. 1.232/96, dudas sobre la devolución de los diferimientos y plazos distintos para devolverlos, etc. .

-Limitaciones del costo fiscal teórico en la exención del impuesto a las ganancias de la empresa:

. el monto se calcula en base a una tasa de rentabilidad teórica (0% el primer año, 4% el segundo año, 8% el tercero y 12% a patir del cuarto hasta el año quince)

. no están incluídos los cambios de puesta en marcha de los proyectos por lo que posiblemente se difiera en el tiempo el período de beneficios

. la base para el cálculo del impuesto a las ganancias es el capital propio comprometido y no la utilidad impositiva real de la empresa promocionada.

No obstante, a efectos de lograr algún avance en el conocimiento del costo fiscal real del impuesto a las ganancias por este régimen, se analizaron los datos consolidados de las declaraciones juradas de todos los cierres de ejercicio correspondiente al único ejercicio con que se cuenta el 1996, del SITRIB [46] . De las mismas, surge que las empresas han descontado como "Operaciones con tratamiento preferencial", único rubro incluído en la parte determinativa del formulario a efectos de exponer los beneficios no sustituídos, un monto anual que asciende a $2.5 millones, que en

[46].Las empresas titulares de proyectos promovidos al amparo de regímenes promocionales están todas incluídas, entre otras, en este sistema de control.

parte explica al costo real de este régimen, ya que habría que sumarle los que derivan de los regímenes de Tierra del Fuego y Minero.

El costo fiscal teórico total del beneficio de diferimiento de los inversionistas debería coincidir con el real, en tanto, se fija como un porcentaje en función del monto de inversión comprometida del proyecto. Más aún, con la exigencia actual del estricto cumplimiento del cronograma de inversiones a efectos del uso del beneficio.

En relación al uso de los diferimientos, en las DDJJ de los Impuestos a las Ganancias, Iva y Bienes Personales, impuestos en los que se pueden aplicar los diferimientos, se exterioriza el monto, través del F. 518, pero no surge a qué régimen corresponde el diferimiento, es decir, si surge por un diferimiento otorgado al amparo del régimen industrial o no industrial. Suponemos que en estos últimos años se refiere al régimen no -industrial.

Del análisis de las declaraciones juradas consolidadas de los impuestos a las ganancias e Iva se pudo extraer la siguiente información, relacionada con el F.518, a efectos de conocer el usufructo del diferimiento:

DDJJ consolidada Ganancias 1996: $22 millones, como uso del diferimiento.

DDJJ consolidada Iva 1996: $ 116 millones, como uso del diferimiento.

DDJJ consolidada Iva 1997: $190 millones, como uso del diferimiento.

La AFIP lleva controles laxos de la devolución de los diferimientos. Por esta razón, dudamos mucho de que el beneficio de diferimiento de inversionistas sea sólo un beneficio financiero, equivalente a un préstamo sin intereses nominales de plazo incierto, en estos casos operaría como un subsidio, sumado a que por la característica del sector agrícola, en que por el proceso madurativo de los cultivos las fechas de puesta en marcha se extienden muy para futuro, la devolución de los diferimientos se produce, como mínimo, no antes de los diez años de efectuado el aporte de capital.

1.3. Otros efectos de la politica de incentivos

a. Efecto sobre la inversión

Se cuentan con datos de la inversión comprometida en los regímenes agropecuario, turístico e industrial Cutral Có, por los proyectos imputados al cupo presupuestario en el período 1990-1997, de acuerdo al siguiente detalle:

CUADRO 6

Régimen agropecuario, turístico e industrial Cutral Có- Ley Nro. 22.021.
Montos de inversión comprometida por provincia y por sector
Período 1990-1997
(en millones de pesos)

TIPO DE INVERSION	CATAMARCA	LA RIOJA	SAN JUAN	MENDOZA	SAN LUIS	RESTO PAIS	TOTAL
AGROPECUARIA	912	658	971	35	4	69	2.649
TURISMO	39	12	17		30		98
INDUSTRIAL CUTRAL-CO						12	12
TOTAL	**951**	**670**	**988**	**35**	**34**	**81**	**2759**

Fuente: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal-MEYOSP

De la lectura del presente cuadro surge que el total de la inversión comprometida asciende a $ 2.759 millones para todo el régimen.
La inversión promocionada por provincia, la más beneficiada es San Juan, siendo poco significativa la inversión en el Resto del país.
Si consideramos por sector promocionado, la promoción agropecuaria representa un 96% del total

b. Efecto sobre el empleo de mano de obra

Contamos con datos de la promoción agropecuaria y turística, por proyectos imputados en el período 1990-1997, de ocupación de mano de obra comprometida y, en algunos casos, la ocupación efectiva en algunas provincias.
No obstante, de contar con toda la información, este es un régimen no a favor del desarrollo de proyectos con utilización de mano de obra ya que no incentiva la inversión en capital humano.
Esto tiene que ver que con el hecho de que toda la exención se refiere a tributos que pesan sobre el capital de la empresa y la operación y no a exenciones, reducciones o desgravaciones de los impuestos al trabajo del personal empleado.

CUADRO 7

Régimen agropecuario y turístico-Ley Nro. 22.021

Empleo de mano de obra por provincia

Proyectos imputados entre1990-1997

MANO DE OBRA-FIJA	LA RIOJA	SAN JUAN	MENDOZA	SAN LUIS	RESTO PAIS
COMPROMETIDA		5243			200
EFECTIVA	2000		200	40	

Fuente: Respectivas autoridades de aplicación provinciales.

c. Efecto sobre la estructura tributaria.

No cabe duda que la generosidad y profusión de los incentivos fiscales ha distorsionado y sigue distorsionando gravemente el sistema tributario, además de representar un nivel importante de gastos fiscales, sobre los que se sigue ejerciendo en algunos casos poco control administrativo, afectando seriamente la equidad, generalidad y la eficiencia del sistema .

Los incentivos actuales, están ahuecando la base de los impuestos y están reduciendo la progresividad del sistema fiscal, debido a que el mecanismo de diferimiento de impuestos beneficia más a quien proporcionalmente más debe contribuir.

La existencia de estos incentivos también conlleva a la ruptura de la neutralidad del sistema impositivo, situación que es particularmente relevante en el caso del Iva. Los incentivos fiscales otorgados en este impuesto piramidan los beneficios sobre el valor bruto de la producción y desincentivan las exportaciones al suponer un subsidio mayor para los productos destinados al mercado interno.

La multiplicidad de regímenes de promoción ha complicado el sistema fiscal argentino, lo que no sólo dificulta el adecuado y oportuno cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, sino que además, complica el control y el seguimiento por parte de la administración tributaria.

1.4. La administración del regimen de incentivos

a. Breve descripción del sistema

Hasta 1979, en el caso del régimen nacional dispuesto por la Ley Nro. 21.608 la Secretaría de Industria de la Nación, era la única autoridad de aplicación encargada de administrar los regímenes de promoción industrial, aprobar los proyectos, graduar los beneficios y contralor del cumplimiento de los contratos de los regímenes sectoriales y regionales.

A partir de 1979, con el establecimiento de los regímenes especiales a las cuatro provincias se otorgó a las jurisdicciones provinciales la facultad de actuar como autoridad de aplicación para los proyectos que no superaran determinado monto de inversión.

Esta delegación, muy ambicionada por las provincias, con fundamento en la necesidad de agilizar el proceso de adjudicación de los proyectos, en base a poseer un conocimiento más directo e integral de la potencialidad económica de la región, estableció que:

. para proyectos que no superaran determinado monto, las provincias evaluaban y dictaban el acto administrativo, resolviendo sobre los beneficios promocionales solicitados.

. para proyectos que superaran el monto anterior y hasta otro determinado monto, las provincias evaluaban y comunicaban el resultado a la Secretaría de Industria y Comercio Exterior de la Nación, quien resolvía por sí y dictaba el decreto particular.

. superado el límite anterior, las provincias evaluaban el proyecto, comunicando el resultado a la Secretaría de Industria y Comercio Exterior y ésta resolvía por sí o proponía al Ministro de Economía o el Poder Ejecutivo Nacional, el dictado de la norma promocional

El régimen fue discrecional, a diferencia del automático, en tanto los beneficios efectivamente otorgados podían discriminarse caso por caso, de acuerdo a la evaluación que efectuaba cada Autoridad de Aplicación.

Las solicitudes de acogimiento al régimen se acompañaban con una proyección de la actividad a desarrollar, y se presentaban ante la autoridad de aplicación, adjuntando un cálculo de lo que se denomina "costo fiscal teórico", efectuado a través de la metodología dispuesta por la Resolución Nº 773/77 de la SEDI Anexo VI, a efectos de imputarse al cupo anual presupuestario.

A partir del 4.3.90, por el Decreto Nro. 435/90, la Autoridad de Aplicación en los regímenes de promoción industrial, nacional y de las cuatro provincias, se delegó en la Subsecretaría de Finanzas Públicas de la Nación. No obstante, las Autoridades de Aplicación que concedieron los beneficios se reservaron las facultades de evaluación de proyectos y propuesta de otorgamiento de beneficios.

Por el Decreto Nro. 850/90, a partir del 3.5.90, se dispuso restituir la facultad de las Autoridades de Aplicación a los Poderes Ejecutivos Provinciales que otorgaron los beneficios de promoción industrial al amparo de la Ley Nro. 22.021 y sus modificatorias, restitución que se mantiene en la actualidad. Sin embargo, la Subsecretaría mencionada podrá intervenir para fiscalizar la correcta utilización de los beneficios otorgados a las empresas promovidas como así también, declarar el decaimiento de los beneficios para lo cual tendrá la facultad de interpretación de las normas.

En 1997, se asignó a la Nación, por primera vez desde el año 1989, como Autoridad de Aplicación para otorgar beneficios de carácter agropecuario, turístico e industrial (sólo para Cutral-Có) al resto de las provincias no beneficiadas con un cupo específico.

En el año 1998, se designaron como autoridades de aplicación, además de los tradicionales Gobiernos de La Rioja, Catamarca y San Juan, a otras autoridades de aplicación provinciales. [47]

[47].El art.51de la Ley de Presupuesto Nro. 24.938, para la aprobación de nuevos proyectos no industriales hasta el 31.12.98 fija como Autoridades de Aplicación a distintos Gobiernos Provinciales, ellos son-: Autoridad de Aplicación Provincial: La

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

En la actualidad, para la aprobación de proyectos agropecuarios y turísticos, coexisten las distintas autoridades de aplicación provinciales y el gobierno nacional.

La DGI sólo interviene para fiscalizar la correcta utilización de los beneficios otorgados a las empresas promovidas, pudiendo requerir a tal fin, la información y las pruebas que considere pertinentes, referidas al cumplimiento de las obligaciones emergentes del acto de autorización por el que se le otorgaron los beneficios de carácter promocional.[48]

b.Principales problemas en la gestión de los incentivos fiscales

Ell mayor problema en materia de administración de estos regímenes es la descentralización del manejo de los incentivos.

Las Leyes de Promoción Industrial Nro. 20.560 y 21.608, de aplicación en el ámbito nacional, funcionaron más bien en forma controlada. Las distorsiones del sistema comienzan a principios de la década del 80, cuando se incorporan los esquemas provinciales, no por la legislación en sí, sino por la práctica. La década pasada, podríamos caracterizarla como de gran abuso en el uso de incentivos.

Las provincias autoridades de aplicación otorgaban al 100% los beneficios, sin ninguna graduación, a diferencia de la Nación, que sí los graduaba, según las características del proyecto y la localización.

La Provincia con promoción, otorgaba beneficios impositivos de impuestos nacionales para la empresa beneficiaria y para los inversionistas en el proyecto, reduciendo la recaudación impositiva del Tesoro Nacional y del resto de las provincias.

De este modo, la jurisdicción captaba plenamente los beneficios de la promoción (ocupación de mano de obra local, mayor actividad en la región, etc.) mientras que el costo de la medida, se difundía sobre la masa de los recursos coparticipados, de los cuales la Provincia, participaba en un pequeño porcentaje.

Es decir, que la Provincia se benefició con el 100% de su acción, soportando sólo una proporción del costo de la misma y las provincias más pobres fueron las menos favorecidas por el régimen.

Por su parte, las Autoridades de Aplicación provinciales no tuvieron un estímulo directo por ejercer el control de la promoción acordada, en tanto no recibían beneficios directos de esta acción.

El incentivo fue claramente en la dirección opuesta, toda vez que un enérgico control, contribuía al desplazamiento de los emprendimientos hacia aquéllas provincias promocionadas con una actitud más complaciente.

Las Provincias sin regímenes especiales de promoción, aprobaron a través de sus representantes en el Congreso Nacional un cupo fiscal para las Provincias beneficiadas; en este sentido, la práctica de aprobar proyectos con costos fiscales nulos o poco relevantes en el primer año implicó

Rioja, Catamarca , San Juan, Mendoza, San Luis, Santiago del Estero, Formosa, Salta, Jujuy, Tucumán, Chaco, Misiones, Córdoba (determinados Departamentos) Autoridad de Aplicación Gobierno Nacional: Resto del país no beneficiado con cupo específico.

[48].Ley de Procedimiento Tributarios, art.129.

para estas provincias la aprobación de beneficios fiscales indeterminados en razón a que las empresas promocionadas cuentan con derechos adquiridos.

Esta situación marcó una gran inequidad, debido a que los beneficios otorgados a las empresas y a los inversionistas, a través de los regímenes promocionales, erosionaron las bases imponibles de los principales impuestos coparticipados, y esta pérdida de recaudación fue soportada por todas las provincias a través del sistema de coparticipación federal.

La inequidad se dio también entre las cuatro provincias promocionadas, en razón a que a partir de idéntico monto asignado en las Leyes de Presupuesto de la Nación, el número de proyectos posibles a ser promovidos podía ser ilimitado y los montos muy disímiles, atento la asimetría manifiesta entre el primer año y el resto de los años de vigencia del proyecto, tal como sucedió con la provincia de San Luis en 1986.

Con el tiempo, se detectó que las provincias, para no perder su condición de Autoridad de Aplicación, cuando los proyectos eran de envergadura y superaban el monto de aprobación de la norma particular por parte de ellas, se fraccionaban tantas veces fuera necesario, sin utilizar ningún criterio lógico y racional de selección de proyectos.

Las empresas han invertido durante la década pasada y se han relocalizado en las provincias con beneficios, pero lo han hecho en muchos casos, para poder competir con las empresas promocionadas.

Es decir, que este tipo de empresas no inviertieron en base a una estrategia ofensiva, para ganar mercados externos, sino en cambio, en forma defensiva para no ser desplazados del mercado interno. Esto llevó a que las empresas detuvieran la inversión de riesgo.

De datos anteriores se conoce que el costo fiscal de la promoción se incrementa muy fuertemente a partir de 1982, cuando empieza a incrementarse la promoción de los proyectos aprobados por las provincias.

Como la mayor parte de los beneficios se orientaron casi exclusivamente a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, es decir a la operación, se desalentó la instalación de nuevas firmas sin beneficios y las empresas preexistentes, dentro o fuera de la zona promovida, debieron sufrir una fuerte competencia desleal.

Asimismo, han existido problemas en la gestión del sistema por parte de las provincias, debido a la discrecionalidad en el proceso de selección de proyectos, la falta de controles en el cumplimiento del contrato promocional y sobre las inversiones realizadas.

En la presente década, la difusión del beneficio de diferimiento impositivo sobre la inversión de capital ha sustituído al crédito a mediano y largo plazo y , en algunos casos, hasta funciona como un subsidio.

Hoy, una empresa que aporta el 25% y el 75% se integra con diferimiento de impuestos, sólo se puede dar en empresas preexistentes con impuestos devengados que, en vez de pagar al Fisco, invierte en nuevos proyectos devolviendo el importe sin intereses y desde 1991, sin actualización.

El diferimiento es un crédito muy barato pero inequitativo, sólo empresas preexistentes con estructura suficiente pueden acceder al mismo. A esto hay que sumarle a que los grandes inversores saben como superar las trabas administrativas con mucha mayor rapidez que los pequeños. Las pequeñas y medianas empresas nuevas no pueden beneficiarse fácilmente con estos mecanismos.

En los casos en que la puesta en marcha de los proyectos se fija alrededor de los diez años de aprobado el mismo, el diferimiento opera como un verdadero subsidio, en tanto la primera cuota de devolución se deberá producir al sexto año posterior al de la puesta en marcha.

La realidad mostró que la competencia fue desleal y el competidor no promocionado, que no pudo trasladarse a otra provincia, optó por evadir una parte del gravamen como actitud defensiva.

Habría que agregar que la situación de generosidad en el otorgamiento de los incentivos tributarios produjo que las provincias interpusieran grandes trabas en el accionar de la Administración Tributaria en la verificación de las empresas promocionadas.

Las dificultades en el control y seguimiento del cumplimiento fiscal que encontró la DGI, no sólo se produjeron por parte de los titulares de proyectos promovidos, sino también, de los no promovidos por "efecto demostración" induciendo a la evasión.

A los problemas señalados, hay que sumarles los causados por no ser la Dirección General Impositiva, autoridad de aplicación en el otorgamiento de beneficios tributarios en los regímenes de promoción.

c. Evasión fiscal en el sistema de incentivos

La historia de la promoción industrial en la Argentina estuvo siempre marcada por escandalos de corrupción y dudas sobre las inversiones que las empresas promovidas prometían, sobre la cantidad de personal ocupado realmente, el cumplimiento del objeto promocional, la producción comprometida, etc.

La gama de posibilidades varió desde aquellos beneficiarios que cumplieron estrictamente con el proyecto, aquellos que cumplieron parcialmente sus obligaciones pero abusaron de sus derechos y quienes directamente cometieron ilícitos.

Estos ilícitos consistieron desde quienes se dedicaron a fabricar en zona no promocionada, enviaban los productos a la zona beneficiada y de allí volvían a entregarlos, o quienes simplemente movían los papeles, hasta el fraude más grave, que consistía en falsificar títulos de crédito fiscal en el IVA y transferir a otros contribuyentes tal como se conoció el caso Koner Salgado, del año 1989.

En estos últimos años, se ha detectado en la promoción agropecuaria, que los mayores problemas están relacionados con la falta de controles efectivos por parte de los gobiernos provinciales, de las inversiones reales en las provincias, mientras que se usufructúan diferimientos impositivos que representan un altísimo costo fiscal, calculados sobre estas inversiones. Se han detectado desfasajes importantes entre el momento de la utilización del beneficio y la aplicación del capital al proyecto.

Actualmente, la AFIP, a través de la Dirección de Inteligencia Fiscal, que investiga alrededor de 800 empresas beneficiadas con el régimen de promoción industrial, detectó que habrían evadido al Fisco $300 millones por defraudación a la ley de promoción industrial, en los últimos 5 años.

En concreto, habría cuatro firmas de diferentes sectores a los cuales se les habría detectado delitos de este tipo y que habrían dejado de pagar al Fisco $50 millones, ante denuncias, ellas serían:

. una empresa textil que fabrica modelos de jeans y camisas que como mayorista vende a más de 10 marcas muy conocidas que se ofrecen en todos los shoppings del país.

. una fábrica de electrodomésticos líder en el país.

.varias empresas químicas que compran su producción en el Gran Buenos Aires, Rosario, que tendrían el mismo propietario (prohibido por ley de promoción) y la fraccionan en San Luis.

. una maderera que se instaló hace pocos meses.

En los cuatro casos, la maniobra es la misma: se produce en el Gran Buenos Aires, Rosario o en otras sedes de la misma empresa o en compañias satélites, el producto se traslada por tierra a San Luis, donde se lo envasa y se le coloca la correspondiente etiqueta y el sello "producido en San Luis bajo el régimen de promoción industrial". Cada embarque de estos productos se dirigen a todo el país sin pagar a la Nación los impuestos a las ganancias e Iva.

En 1997, se acusó de evasión agravada a una empresa de pintura, que producía fuera de San Luis, pero contando con todos los beneficios de la promoción industrial.

El problema de la promoción a través de de incentivos tributarios como se utilizan actualmente, es el efecto multiplicador que produce en la evasión.

La evasión tiene lugar por la falta de controles y la actitud permisiva de las autoridades de aplicación provinciales.

La erradicación de la evasión fiscal en los sujetos promovidos se soluciona controlando el estricto cumplimiento de los planes y proyectos aprobados por las autoridades de aplicación y la presencia sostenida de la AFIP, donde el riesgo a ser fiscalizado sea muy alto.

2. ***Régimen de promoción minera***

2.1.Evolución del marco legal de los incentivos tributarios

Se tratará de sintetizar la evolución de este régimen de promoción sectorial, dividiéndo su estudio en dos etapas. La primera, con el antecedente de la Ley Nro. 22.095, la que llamaremos *etapa anterior* y la segunda, a partir del dictado de la Ley Nro.24.196, y nos referiremos a ella como *nueva etapa.*

a. Etapa anterior

La derogada Ley Nro. 22.095,[49] estableció un régimen de promoción minera que otorgó beneficios impositivos. A fines de los años 80, la Argentina, a pesar de ser el quinto país en el mundo con mayor potencial minero, ocupaba el puesto 41 en el ranking de oportunidades de inversión de las principales empresas mineras del mundo. Esta situación se daba al mismo tiempo que América Latina se convertía en la principal receptora de inversiones en el mundo, atrayendo más del 40% de un monto global del orden de los $38.000 millones.

Hasta el año 1992, el sector se desarrollaba en el marco de una excesiva presencia del Estado, fuertemente regulado y evolucionaba al amparo de una serie de subsidios que generaban una ineficiente asignación de recursos públicos. La actividad del sector minero argentino se sustentaba en la participación de empresas fuertemente ligadas al mercado interno y orientadas principalmente a la explotación de minerales no metalíferos y rocas de aplicación.

En la actualidad, usufructúan beneficios de esta ley, las empresas que al 18.5.93 hubieran solicitado el beneficio de exención con escala decreciente por 15 años, en el impuesto al valor agregado [50] sobre los productos de las explotaciones mineras, aproximadamente serían 150 empresas que hacen uso pleno de este beneficio, siendo la Autoridad de Aplicación la Secretaría de Minería de la Nación.

i.Suspensión del otorgamiento de nuevos beneficios

Durante el período de vigencia de la Ley Nro. 22.095, la misma fue suspendida a efectos del otorgamiento de nuevos beneficios impositivos. El período que abarcó esta medida comprendió desde el 25.9.89 hasta la derogación de la ley, el 18.5.93 [51]

ii.Suspensión del uso de beneficios ya otorgados

La Ley Nro. 22.095, fue suspendida no sólo a efectos del otorgamiento de nuevos beneficios, sino también, temporariamente, en el goce de los beneficios otorgados con anterioridad y vigentes a ese momento [52]. El alcance de esta suspensión fue establecido en el 50% de los beneficios, siendo aplicable sobre los niveles porcentuales que hubiera correspondido a cada beneficiario y por un período comprendido, según el impuesto:

. Iva: período comprendido entre el 1.10.89 al 30.9.90.

. Impuesto a las Ganancias, Capitales, Activos y Patrimonio Neto, período correspondiente al primer y segundo ejercicio cerrado con posterioridad al 25/9/89, incluye anticipos y saldo de DDJJ.

La Ley Nro.23.697, art.14° determina que los beneficios cuyo ejercicio resultaron restringidos se compensarían de la siguiente forma:

---

[49].Vigencia desde el 10.11.79 al 18.5.93, reglamentada por el Decreto Nro. 554/81.Fue derogada por la actual Ley Nro.24.196 de inversiones mineras, no obstante, los beneficiarios comprendidos en el régimen de la misma continuaron usufructuando el beneficio del Iva . El art. 9° del Cap.III que contempla el beneficio de deducción en el balance impositivo del impuesto a las ganancias de determinados gastos e inversiones, quedó comprendido en la derogación.

[50] Ley Nro. 22.095, art. 17, inc.a).

[51].Por Ley Nro.23.697 llamada de Emergencia Económica (B.O.:25.9.89) y sucesivas prórrogas dispuestas por Decretos Nros. 435/90, 612/90, 1930/90 y 1033/91.

[52].Ley Nro 23.697 (B.O.25/9/89) , Capítulo V. Posteriormente reglamentada por Decreto Nro. 541/90(B.O. 19.4.90). Prorrogada por igual plazo por los Dtos.435/90 y 612/90.

. diferimientos: se completará el uso de la franquicia a la finalización del período de beneficios, en los niveles porcentuales que resultaron suspendidos durante la vigencia del período de suspensión.

. liberación, exención o reducción del Iva, Ganancias, Capitales, Activos y Patrimonio Neto: mediante la entrega de "Certificados de Crédito Fiscal" por el monto equivalente a los tributos abonados con motivo de la suspensión, los cuales serían entregados a los beneficiarios finalizado el período de emergencia.

Es importante señalar que los certificados de crédito fiscal a otorgar a las empresas beneficiarias en ningún caso podrán imputarse contra las obligaciones de pago que surjan como consecuencia de la suspensión dispuesta por la ley de Emergencia Económica [53]

. deducciones por gastos e inversiones en el balance impositivo: los importes que no hubieran podido deducirse en el período de suspensión, se computarán en el ejercicio inmediato siguiente a la finalización de dicho plazo.

Dentro de la misma orientación restrictiva, se dispusieron otras medidas:

. en relación a la puesta en marcha, a partir del 21.9.90 no se considerarían nuevos plazos y la DGI resolvería sobre las solicitudes de prórroga de plazos de puesta en marcha de proyectos y/o sus etapas promovidas, formuladas con anterioridadal 21.9.90 [54].

. los proyectos que no tuvieran principio de ejecución al 31.12.90, quedarían cancelados. [55]

. las empresas titulares de proyectos con puesta en marcha no vencida al 31.12.90, debían cumplir con el cronograma de inversiones futuras oportunamente comprometido.

iii. No sustitución del sistema de utilización de beneficios

En el régimen de promoción industrial nacional y de las cuatro provincias, se sustituyó la forma de utilización de los beneficios impositivos otorgados, de un sistema implícito a otro explícito, instrumentados por bonos de crédito fiscal a través de una cuenta computarizada.

A diferencia de lo ocurrido en el régimen industrial, en el régimen minero dispuesto por la Ley Nro. 22.095, en lugar de sustituirse los beneficios,[56] se reemplazó todo el régimen por la nueva Ley Nro. 24.196 de Promoción a las Inversiones Mineras, y que expresamente señala que el tratamiento fiscal de la misma queda fuera del alcance de estas medidas [57].

b. Nueva etapa

---

[53].Decreto nro.541/89, art 10, tercer párrafo.

[54].Decreto Nro.1930/90 (art.5°).

[55].El Decreto Nro.1033/91(B.O.:5/6/91) estableció que sólo se entiende por principio de ejecución el haber efectuado una inversión física en obras de ingeniería no inferior al 10 % del total comprometido por tal concepto.

[56].Sin embargo, por el Decreto Nro. 2054/92, art. 25° el P.E.N. se reservó la facultad de sustitución de los beneficios del régimen minero dispuesto por la Ley Nro 22.095.

[57].Ley Nro. 24.196, art. 19 ° : quedan fuera del alcance de las disposiciones del Título II de la Ley Nro. 23.658 y del Decreto Nro. 2054/92.

A partir de 1993, se constituyó un nuevo marco jurídico institucional en el sector minero argentino, fundado por la Ley Nro. 24.196 que creó un Régimen de Inversiones para la Actividad Minera[58], Surge un sector que tenía presencia mínima con relación al potencial argentino, posibilitando que una parte importante de los capitales extranjeros dirigidos a la región comenzara a instalarse en el país.

Así la Argentina pasó a convertirse en uno de los polos mineros del continente, junto a Chile, Perú, México, Venezuela y Brasil. Aún queda sin aprovechar el 75% de la riqueza minera del país.

Sin embargo, la normativa no contempla ventajas especiales para las pequeñas empresas dentro de la Ley Nro 24.196 que las compensen por su falta de escala.

i. Descripción del nuevo régimen minero

El régimen será de aplicación en todas las provincias, que adhieran expresamente al mismo, mediante el dictado de una ley en la que inviten a las municipalidades de su jurisdicción a dictar normas legales en igual sentido.

El *régimen alcanza* a:

. emprendimientos nuevos

. emprendimientos que se hallan en actividad al 19.5.93. Estos proyectos no gozarán del beneficio de estabilidad fiscal, a menos que incrementen su capacidad productiva mediante un proyecto de ampliación.

Pueden acogerse al régimen las siguientes personas que desarrollen actividades mineras en la República o se establezcan en ella con ese propósito:

. las personas físicas domiciliadas en el país.

. las personas jurídicas constituídas en el mismo o habilitadas para actuar en su territorio.

Asimismo, *podrán inscribirse en el régimen*:

. las empresas que presten servicios para productores mineros, al sólo efecto de obtener el beneficio por importaciones.

. las empresas acogidas al anterior régimen de promoción minera, Ley Nro. 22.095.

Para que proceda el acogimiento, la única actividad de los beneficiarios debe ser el desempeño de tareas mineras. Cuando desarrollen otras actividades, sólo pueden acogerse cuando cumplan las siguientes condiciones:

. tratándose de personas jurídicas, que el desarrollo de actividades mineras resulte compatible con su objeto social.

. en todos los casos-incluídas las personas jurídicas-que el 90% de sus ingresos totales de los cinco últimos ejercicios comerciales anteriores a su presentación ante la autoridad de aplicación-o

[58].Ley Nro. 24.196 (B.O. 24.5.93) de Inversiones Mineras, modificada por Ley Nro. 24.296. Rige desde el 19.5.93, reglamentada por el Decreto Nro2.686/93 (B.O.3.1.94).

los transcurridos desde el inicio de su existencia, si ese inicio hubiera tenido lugar dentro del período indicado-provengan del desarrollo de actividades mineras.
A efectos del acogimiento, los interesados deben inscribirse en un registro habilitado por la autoridad de aplicación.

El régimen comprende a las actividades de:
. prospección, exploración, desarrollo, preparación y extracción de sustancias minerales, comprendidas en el Código de Minería.
. procesos de trituración, molienda, pelletización, sinterización, briqueteo, elaboración primaria, calcinación, fundición, refinación, aserrado, tallado, pulido y lustrado, siempre que estos procesos sean realizados por una misma unidad económica y se encuentren regionalmente integrados con las actividades enumeradas anteriormente, en función de la disponibilidad de la infraestructura necesaria.

Quedan excluídas las actividades vinculadas a:
. hidrocarburos líquidos y gaseosos.
. el proceso industrial de fabricación de cerámicas.
. el proceso industrial de fabricación de cemento a partir de la calcinación.
. las arenas y el canto rodado destinado a la industria de la construcción.
La minería fue el primer sector de la Argentina que tuvo una ley de protección ambiental homogénea en todo el territorio. [59]
La cantidad de empresas inscriptas (producción, exploración, servicios y Organismos del Estado) desde la vigencia de la Ley 24.196 son alrededor de 400.

ii .Tratamiento fiscal de las inversiones

ii.1. <u>Beneficios establecidos por la Ley de inversiones mineras</u> [60]

Los sujetos acogidos al régimen de la Ley Nro. 24.196 les será aplicable el régimen tributario general y gozarán de los siguientes beneficios especiales establecidos en la misma:

ii.1.1.Estabilidad Fiscal

Los emprendimientos mineros comprendidos en este régimen, que desarrollen nuevos proyectos o la ampliación de una unidad productora existente que incremente su capacidad productiva, se aseguran la estabilidad fiscal por el término de 30 años, contados a partir de la fecha de presentación del estudio de factibilidad, avalado por profesionales competentes matriculados.
La estabilidad fiscal significa que estas empresas no podrán ver afectada en más la carga tributaria total, determinada al momento de la presentación del estudio de factibilidad, como consecuencia de la creación de nuevos tributos, aumentos de impuestos, tasas y contribuciones impositivas,

[59].La Ley Nro 24.585 modificó el artículo 282 del Código de Minería y la adaptó al nuevo texto de la Constitución Nacional.
[60].El Capítulo IV de la Ley Nro 24.196 dispone este tratamiento.

como así también de los derechos o aranceles a la importación y exportación, en los ámbitos nacional, provinciales y municipales y al régimen cambiario y arancelario.

La excepción a la estabilidad fiscal es la paridad cambiaria, los reembolsos y los reintegros y/o devoluciones de tributos, con motivo de la exportación.

Asimismo, la estabilidad fiscal no alcanza al impuesto al valor agregado que se ajustará al tratamiento impositivo general.

Por incremento de la carga tributaria se entenderá el que pudiera surgir en cada jurisdicción como resultado de la creación de nuevos tributos y/o el aumento de las alícuotas, tasas o montos, no compensados en la misma jurisdicción por supresiones de otros gravamenes y/o reducciones de los conceptos mencionados.

El beneficio de la estabilidad fiscal se materializa a través de un certificado emitido por la Autoridad de Aplicación, con las contribuciones tributarias y tasas aplicables a cada proyecto, tanto en el orden nacional como provincial o municipal, vigentes al momento de la presentación, que remitirá a las autoridades impositivas respectivas.

Cualquier alteración al principio de estabilidad fiscal por parte de las provincias y municipios, dará derecho a los inscriptos perjudicados, a reclamar que se retenga de los fondos coparticipables, los montos pagados en exceso al fisco incumplidor, para proceder a practicar la devolución al contribuyente.

ii.1.2. Impuesto a las ganancias

. *Doble deducción* [61]

Las deducciones que se establecen podrán efectuarse sin perjuicio del tratamiento que, como gasto o inversión amortizable, corresponda de acuerdo a la ley del Impuesto a las Ganancias.

Se permite la deducción en el balance impositivo del 100% de los montos invertidos en todas aquéllas actividades que abarcan desde la investigación hasta la factibilidad técnico- económica: gastos de prospección, exploración, estudios especiales, ensayos mineralúrgicos, metalúrgicos, de planta piloto, de investigación aplicada y demás trabajos destinados a determinar la factibilidad técnico-económica de los mismos.

Cuando se trate de nuevos proyectos o de ampliación de unidades productivas existentes, la deducción podrá efectuarse en el ejercicio fiscal en que se produzca la iniciación del proceso productivo del nuevo proyecto o de la ampliación.

El canon de exploración no se encuentra incluído en el concepto de gasto deducible.

Los gastos erogados con anterioridad a la fecha del otorgamiento de la inscripción no podrán ser objeto de esta deducción.

Las deducciones permitidas se deberán realizar en la oportunidad que corresponda, según las disposiciones sobre imputación que fija la Ley del Impuesto a las Ganancias. Eso significa que deberán deducirse aplicando el método de lo devengado, salvo que, tratándose de nuevos

[61].Ley Nro. 24.196, art. 12.

proyectos o ampliación de los existentes, se opte por efectuar las deducciones en el ejercico fiscal en que se produzca la iniciación del proceso productivo del nuevo proyecto o ampliación.
La posibilidad de deducir en el primer año de operaciones el total de los gastos mencionados permite que los quebrantos impositivos, en los que incurren las empresas mineras en la etapa de exploración, de ser exitosa la factibilidad, sean trasladados al proyecto.
Esto no constituye una ventaja, en tanto que de no existir ese derecho, por lo dispuesto en la Ley de Ganancias los quebrantos impositivos son trasladables hasta sólo cinco años posteriores a su realización y dado que la etapa de prospección y de exploración de los proyectos mineros, supera en promedio ese lapso, las empresas perderían los quebrantos acumulados. Existe una limitación en la deducción y es para el caso de sociedades de personas o de empresas unipersonales, en las que se compensarán las deducciones con utilidades obtenidas por socios de sociedades de personas o titulares de explotaciones unipersonales, en actividades no comprendidas en la Ley Nro. 24.196.

. *Amortización acelerada* [62]

El régimen de amortización en el impuesto a las ganancias, para las inversiones de capital realizadas para la ejecución de nuevos proyectos y para la ampliación de la capacidad productiva de unidades mineras existentes, así como aquéllas que se requieran durante el funcionamiento, se amortizan de acuerdo al siguiente tratamiento especial:
1-las inversiones que se realicen en equipamiento, obras civiles y construcciones destinadas a proporcionar la infraestructura necesaria para la operación, tales como accesos, obras viales, obras de captación y transporte de aguas, tendido de líneas de electricidad, instalaciones para la generación de energía eléctrica, campamentos, viviendas para el personal, obras destinadas a los servicios de salud, educación, comunicación y otros servicios públicos como policía, correos y aduanas:
. el 60% del monto total de la unidad de infraestructura en el ejercicio fiscal en el que se produzca la habilitación respectiva y,
. el 40% restante, en partes iguales, en los dos años siguientes
2-las inversiones que se realicen en la adquisición de maquinarias, equipos, vehículos e instalaciones, no comprendidas en el apartado precedente, podrán ser amortizadas en un tercio por año a partir de la puesta en funcionamiento.
El régimen comprende a los bienes importados o de producción nacional, nuevos o usados, en este supuesto siempre que tengan garantía del productor. Los bienes incorporados deberán permanecer en el patrimonio del beneficiario hasta la conclusión de la actividad que motivó su adquisición o el término de su vida útil, si ésta fuera menor.

. *Aportes de minas y derechos mineros*

[62].Ley Nro. 24.196, art. 13.

Las utilidades provenientes de los aportes de minas y derechos mineros, como capital social a empresas mineras comprendidas en el régimen, estarán exentas del impuesto a las ganancias.
Para que ello ocurra, el aportante y las empresas receptoras de tales bienes deberán mantener el aporte en sus respectivos patrimonios por un plazo no inferior a 5 años continuados, contados a partir de su ingreso, excepto cuando la Autoridad de Aplicación, por razones debidamente justificadas autorice su enajenación.
En caso de incumplimiento de esta condición corresponderá el reintegro del monto eximido, resultando la empresa receptora solidariamente responsable del pago conjuntamente con el aportante.

. *Previsión especial para la conservación del medio ambiente* [63]
A fin de prevenir y subsanar las alteraciones que la actividad minera puede ocasionar en el medio ambiente, se obliga a las empresas a constituir una previsión especial, y deberán considerarse las siguientes pautas:
. la fijación del importe anual queda a criterio de la empresa.
. el importe anual de dicha previsión es deducible en la determinación del impuesto a las ganancias, hasta una suma equivalente al 5% de los costos operativos de extracción y beneficio.
. la previsión se acumulará en los diferentes ejercicios que correspondan al ciclo productivo.
. los montos efectivamente erogados, por los conceptos que nos ocupan, se imputarán contra la previsión.
. el monto de las erogaciones que exceda a la previsión constituída incidirá directamente en el ejercicio fiscal en que tal hecho ocurra.
. los montos no utilizados de la previsión, deberán ser restituídos al balance impositivo del impuesto a las ganancias al finalizar el proceso productivo.

ii.1.3. Avalúo de reservas
A los efectos contables exclusivamente, el avalúo de las reservas de mineral económicamente explotables podrá ser capitalizado hasta en un 50%, en tanto que el saldo no capitalizado constituirá una reserva de avalúo. En consecuencia, la capitalización y la reserva no causarán efecto alguno para la determinación del impuesto a las ganancias.
Se dispone que la emisión y liberación de acciones provenientes de la capitalización, así como la modificación de contratos sociales o estatutos, cualquiera fuera su naturaleza jurídica, en la medida en que estén determinadas por la capitalización aludida, estarán exentas de todo impuesto nacional, incluído el de sellos.
Igual exención se aplicará a las capitalizaciones o distribuciones de acciones recibidas de otras sociedades, a raíz de las capitalizaciones efectuadas por estas últimas.

[63].Ley Nro. 24.196, art.23.

ii.1.4. Exención de derechos aduaneros [64]

Las empresas mineras inscriptas en el régimen estarán exentas del pago de los derechos a la importación y de todo otro derecho, impuesto especial, gravámen correlativo o tasa de estadística- con exclusión de las demás tasas retributivas de servicios y del impuesto al valor agregado- por la introducción de bienes de capital, equipos especiales o partes componentes de dichos bienes, así como de insumos determinados por la Autoridad de Aplicación y que sean necesarios para la ejecución de las actividades comprendidas en el régimen.

Los beneficios establecidos en la ley, alcanzan a la introducción de bienes de capital, equipos especiales o partes, accesorios o componenetes de dichos bienes y a los insumos determinados por la Autoridad de Aplicación.

La condición para que proceda el beneficio es que los bienes importados no pueden ser enajenados, transferidos o desafectados de la actividad hasta después de concluído el ciclo de la actividad o la vida útil del bien, si fuera menor.

ii.1.5. Impuesto sobre los activos

Los inscriptos en el régimen están exentos del impuesto, a partir del ejercico fiscal en curso al momento de la inscripción, sobre los activos afectados a las actividades comprendidas en el régimen.

ii.1.6. Regalías provinciales[65]

Las Provincias adheridas al régimen de inversiones mineras no podrán cobrar un porcentaje superior al 3% sobre el valor "boca de mina" del mineral extraído.

ii.2. Beneficios no establecidos por la ley de inversiones mineras

En virtud de las disposiciones establecidas por el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12.8.93, en el acto declarativo primero, los gobernadores provinciales acordaron la adopción de una serie de políticas uniformes, en relación a:

ii.2.1. Impuesto sobre los ingresos brutos

Se modificó el impuesto en cada provincia para disponer la exención para las actividades primarias, entre ellas, la minería.

ii.2.2. Impuesto de sellos

Se propuso la derogación de este impuesto a varios sectores, entre ellos, el minero.

ii.2.3. Régimen de financiamiento y devolución del I.V.A.[66]

---

[64].Ley Nro. 24.196, art. 21.
[65].Ley Nro.24.196, art. 22.
[66].Ley Nro 24.402/94 y Decreto Nro. 779/95 y demás normas complementarias. El régimen tiene vigencia desde el 9.12.94 hasta el 31.12.99.

El *objetivo del régimen*, claramente, es:

. favorecer la adquisición de bienes de capital.

. aliviar la carga financiera que representa a las empresas el pago del IVA en determinadas operaciones gravadas.

. evitar la acumulación improductiva de créditos fiscales a lo largo de todo el período que demande la construcción de un nuevo proyecto minero, durante el cual, evidentemente, no existen operaciones de venta ni exportaciones que permitan recuperar ese crédito fiscal.

El *régimen está destinado* a:

. financiar el IVA que grava las importaciones de bienes de capital nuevos o el que afecte el costo de adquisición de los mismos, así como las inversiones en obras de infraestructura física para la actividad minera.

. implementar su devolución anticipada, la que resultará de aplicación solamente a nuevos proyectos mineros incluidos en la Ley de Inversiones Mineras Nro. 24.196.

Son *beneficiarios de este régimen* los sujetos que:

. importen o adquieran bienes de capital nuevos considerados por la Autoridad de Aplicación.

. sujetos acogidos al régimen de la Ley Nro. 24.196 que realicen inversiones y construcciones para proporcionar la infraestructura necesaria.

Los adquirentes o importadores de dichos bienes para los nuevos proyectos mineros y los inversores en las referidas obras relativas a los mismos deben optar, en forma excluyente, por uno u otro beneficio.

Para los proyectos mineros que ya se encuentren en marcha, sólo será posible hacer uso del beneficio del financiamiento del tributo.

La *Autoridad de Aplicación de la Ley Nro.24.402*, es actualmente la Subsecretaría de Minería, dependiente de la Secretaría de Comercio, Industria y Minería de la Nación, quien es el organismo encargado de evaluar y emitir informes de los proyectos presentados bajo el régimen de financiamiento del Iva, en lo referente a compras, importaciones e inversiones destinadas al sector minero.

El ***régimen de financiamiento*** es un *régimen general* que *opera de la siguiente manera:*

i. el sistema se implementa a través de una línea de créditos otorgada por las entidades financieras, a los beneficiarios para el pago del impuesto al valor agregado que incide sobre las importaciones y adquisiciones de bienes de capital comprendidos en el régimen y sobre las obras de infraestructura física para la actividad minera.

ii. el Estado Nacional compensa a las entidades financieras por los créditos otorgados, mediante una retribución que no puede superar el equivalente al doce por ciento (12%) de la tasa anual

aplicable a créditos, la que se hace efectiva, permitiendo a estas instituciones que computen como pago a cuenta del IVA, el importe de esa retribución que mensualmente corresponda por los créditos otorgados. En el supuesto de que el pago a cuenta genere un saldo a favor de la entidad, el mismo es considerado de libre disponibilidad.

iii. las entidades financieras exigirán a los beneficiarios de los créditos la constitución de garantías a efectos de preservar la cobrabilidad.

iv. la amortización del crédito debe efectuarse en cuotas de capital e interés, iguales y consecutivas.

v. el plazo de devolución de los créditos, no puede exceder:

1-bienes de capital para la actividad minera, exclusivamente :

.destinados a nuevos proyectos mineros: 4 años

.destinados a emprendimientos mineros en marcha: 2 años

2-inversiones en obras de infraestructura física para la actividad minera, 6 años

. cuando los beneficiarios exporten cualquier producto, elaborados o no con los bienes de capital o la infraestructura comprendidos en el régimen y, las exportaciones originen la restitución del impuesto al valor agregado que afecta al costo de dichos productos, la devolución será imputada a la cancelación de los créditos tomados por los referidos beneficiarios.

Se *debe cumplir con los siguientes requisitos para optar con el régimen de financiamiento*:

i. las adquisiciones o importaciones de los bienes de capital deben destinarse al proceso productivo orientado hacia la venta en el mercado externo.

ii. los sujetos acogidos al régimen de la Ley Nro. 24.196 deberán realizar inversiones en obras civiles y construcciones, para proporcionar la infraestructura necesaria para la producción de bienes destinados a la exportación.

El régimen de ***devolución anticipada***, es un régimen especial, con *las siguientes características:*

i. es para los sujetos titulares de nuevos proyectos mineros incluídos en la Ley Nro. 24.196, entendiéndose que revisten esta calidad, los emprendimientos que aún no han entrado en el proceso de extracción y/o producción, aunque ya hayan cumplido las etapas anteriores destinadas a comprobar la factibilidad técnico y económica, o realizado otras inversiones.

ii. consiste en la devolución del impuesto al valor agregado, en un plazo no superior a los 60 días posteriores a la realización de la inversión, compra o importación de bienes de capital, obras de infraestructura física, una vez presentada la solicitud de devolución anticipada.

iii. los beneficiarios, durante el plazo de ejecución del proyecto minero, no pueden transferir a cualquier título los bienes que originaron la devolución, salvo autorización previa de la autoridad de aplicación, que la misma puede otorgar cuando la enajenación no afecte el desarrollo del proyecto o por otras razones debidamente fundadas. El plazo durante el cual los productos deben

destinarse al mercado externo, comienza a contarse desde la fecha de puesta en funcionamiento de los bienes o de la infraestructura.

iv. no se requiere que los bienes de capital comprados o importados y las obras de infraestructura se destinen a procesos productivos orientados hacia la venta en el mercado externo, el beneficio resultará aplicable aunque la comercialización se realice en el mercado interno.

ii.2.4. Beneficios previstos en el Código de Minería [67]

El Código de Minería dispone determinados beneficios impositivos:

. *Concesiones*

Se dispone que en los primeros 5 años de la concesión, contados a partir del registro, no se impondrá sobre la propiedad de las minas otra contribución que la prevista en el Código ni sobre sus productos, establecimientos de beneficios, maquinaria, talleres y vehículos destinados al laboreo o explotación.

Agrega que la exención fiscal mencionada alcanza a todo gravamen e impuesto nacional, provincial o municipal, cualquiera fuera su denominación, aplicable a la explotación y a la comercialización de la producción minera, salvo las tasas por retribución de servicios y el sellado de actuación.

. *Minería en gran escala*

Se establece que las provincias respectivas tendrán derecho a todos los beneficios que en concepto de canon se obtenga a raíz de las contrataciones realizadas, con excepción del impuesto a las ganancias o cualquier otro que lo sustituya o reemplace que se regirá por el régimen tributario común.

Las autoridades jurisdiccionales competentes, previa coordinación, podrán eximir a las operaciones amparadas por los contratos, de impuestos o gravámenes nacionales, provinciales o municipales, presentes o futuros, salvo las tasas retributivas de servicios y las contribuciones de mejoras.

Por último, se refiere al impuesto sobre el capital o cualquier otro que lo reemplace o sustituya, para disponer que en relación con los ejercicios que se cierren entre la fecha del contrato y el comienzo de la explotación del yacimiento, su pago podrá ser diferido por tanto tiempo como se haya fijado contractualmente para el inicio de dicha explotación.

2.2. Medición del costo fiscal de los incentivos tributarios

a.Cupo presupuestario anual

El régimen actual minero no contempla el cálculo del costo fiscal teórico de los beneficios otorgados, a diferencia del régimen anterior dispuesto por la Ley Nro. 22.095 que sí estipulaba que

[67]. Código de Minería, con las modificaciones introducidas por la Ley Nro. 22.259 (B.O.:1.8.80).

el costo fiscal teórico resultante de la aplicación de determinada metodología se imputaba al cupo del presupuesto de cada año.

b.Metodología de cálculo del costo fiscal teórico

La actual Autoridad de Aplicación de la ley cuantifica el impacto fiscal de este nuevo régimen a través de una metodología elaborada al efecto, que aplica a los efectos de la evaluación del régimen.

Entiende, que desde un punto de vista teórico, el tema concierne al impacto de la ley en el mercado: el cambio de una situación previa de hipotética igualdad jurídica entre los distintos sectores.

En este sentido y en una primera instancia, se puede afirmar que se trata de una forma de transferencia de recursos hacia ciertos agentes económicos fundado en un trato preferencial, el cual implica, al mismo tiempo, un "sacrificio o esfuerzo" por otros agentes económicos de la economía, el Estado y la sociedad.

Se define "costo fiscal" el costo de oportunidad del Estado de percibir tributos de cuya obligación de pago están exentas las empresas beneficiarias del nuevo régimen. En otras palabras, el fisco deja de percibir impuestos que se convierten en una transferencia a los agentes beneficiados por la norma o política instrumentada.

Esta definición es aplicable a cualquier caso histórico de regímenes de promoción o subsidios, pero el desenvolvimiento del actual proceso de inversiones en el sector minero exige especificar este concepto para que denote eficazmente una característica fundamental de su realidad. Por ello, se considera útil la noción de "costo fiscal teórico" y se considera relevante afirmar su validez semántica en tanto se refiere a un elemento clave de la situación actual de la minería

Se define "costo fiscal teórico" como el costo fiscal en que el Estado no deja de recaudar un tributo que percibía con anterioridad, sino que pierde la posibilidad de recaudarlo en el futuro. Es decir, sería un costo fical hipotético, ya que se trata de un costo de oportunidad fundado en suposiciones y conjeturas.

Por otra parte, se define como "ingreso fiscal teórico", a la suma de impuestos que las empresas deberían pagar al fisco en todas las jurisdicciones del Estado, en una situación que supone la no existencia de la Ley.

A su vez, se define como "ingreso fiscal real" o "beneficio fiscal explícito", al total de impuestos que las empresas pagan al fisco en tanto constituye un ingreso efectivo para el Estado.

. *Cálculo de los beneficios*

. *Costo Fiscal*

.Método de cálculo del costo fiscal de la exención arancelaria por importaciones:

El método de cálculo es en base a la elaboración de una muestra representativa de las importaciones que realizaron las empresas mineras involucradas en los proyectos a partir de la

vigencia de la ley. De esta manera a partir de los aranceles para cada posición seleccionada se elaboró un arancel medio que resultó igual a 18.5%. Este ha sido aplicado al monto estimado de importaciones de cada proyecto.

Las importaciones de las etapas de construcción son iguales a los informados por las empresas a la autoridad de aplicación de la Ley. En el caso de períodos futuros se han utilizado las estimaciones de gastos en bienes de capital importados. No se consideran las importaciones de insumos durante el proceso productivo en la medida en que no constituye un beneficio particular de esta Ley, sino que cualquier proyecto exportador puede importar insumos libres de arancel por el "Régimen de admisión temporaria"

Método del cálculo del costo fiscal en el impuesto a las ganancias:

Se consideran dos variables para medir los efectos relativos al costo fiscal. Se han estimado dos flujos de pagos del impuesto a las ganancias, uno, en el que se supone la inexistencia de la Ley Nro.24.196 y se calcula el valor actual neto del impuesto a las ganancias sin ley, y el otro, en el que se aplica esta ley y se calcula el valor actual neto del impuesto a las ganancias con ley. En ambos casos se utilizaron los datos de los estudios de factibilidad de los proyectos presentados por las empresas.

-Deducción de la base imponible de los gastos de factibilidad

Se ha multiplicado el monto total de los gastos de prospección y exploración por la tasa del impuesto a las ganancias, y se lo ha expresado a valor actual de 1998.

-Costo financiero de la amortización acelerada

Los valores de esta variable expresan el costo financiero en que incurre el fisco por recaudar en forma diferida el impuesto a las ganancias.

A partir de la diferencia entre las sumas totales de los dos flujos estimados, expresados a valor presente de 1998 se ha restado el valor obtenido en el punto anterior.

.Metodología de cálculo del costo fiscal de la estabilidad fiscal:

La variable se mide aplicando a la base imponible determinada de acuerdo a la Ley Nro.24.196 la tasa previa al cambio (30%) al momento de inscripción en la Ley y la actual (33%), la diferencia de las actualizaciones de los pagos en ambos casos a valores de 1998, manifiesta el costo del fisco por mantener la estabilidad fiscal.

.Metodología de cálculo de la devolución anticipada del IVA-Ley Nro. 24.402:

A efectos de realizar el cálculo del costo financiero en que incurre el Estado por estar obligado a reintegrar el IVA, tal como se hace en todo proyecto exportador, pero en forma adelantada, se han considerado las estimaciones de los gastos de inversión de los proyectos exportadores.

El costo fiscal se expresa como la diferencia entre los reintegros sin ley (devolución en el momento de efectuar la exportación) y las devoluciones con ley (a los 60 días de la presentación), ambos expresados a valores presentes de 1998.

En aquellos casos en los que se contó con información precisa, se han tomado los períodos de anticipo reales. Para el resto, se ha considerado el plazo de 60 días tal como lo estipula la ley.

.Ingreso fiscal

El ingreso fiscal se calcula mediante la suma del total de impuestos pagados por cada proyecto (impuesto a las ganancias, regalías provinciales, impuestos internos, impuestos municipales, contribuciones a la seguridad social y canones mineros)

Las fuentes de información principales han sido los estudios de factibilidad de los proyectos.

Los valores se expresan a valor presente de 1998, y la tasa de descuento utilizada es igual al 10%.

c. Estimación del costo fiscal de los incentivos analizados

De acuerdo a la información suministrada por la Dirección Nacional de Minería, se logra el siguiente esquema que, para el caso del régimen sectorial actual, los incentivos no contemplan beneficios en el Iva, como sí ocurría en el régimen anterior minero.

CUADRO 8

Estimación del costo fiscal de los incentivos analizados

Régimen de inversiones mineras

1.Ley Nro.24.196 de Inversiones Mineras

en millones de pesos

período 1993-1997

. Costo fiscal de la doble deducción de gastos e inversiones, art.12 Ley:	2.40
. Costo fiscal de las amortizaciones aceleradas, art. 13º Ley:	2.30

. Estabilidad fiscal, art.8ºLey

Se recibieron, analizaron y gestionaron tres presentaciones hasta el presente, son ocho los emprendimientos que solicitaron la estabilidad fiscal, cinco de ellos tienen el beneficio otorgado.

Importación libre de aranceles, art. 21º)

Monto total de importaciones

a) Bienes de capital	627
b) Insumos	84

. Costo fiscal de la importación libre de aranceles, art. 21º Ley

a) Bienes de capital (estimando un arancel medio del 18.5%)	116
b) Insumos (estimando un arancel medio del 15%)	13
Total costo fiscal derechos importacion	129

Costo fiscal de la previsión para conservación del medio ambiente, art. 23º Ley 1.30

2. Ley Nro. 24.402 de financiamiento y devolución anticipada del Iva

Se evaluaron en 1997, auditaron y emitieron 67 certificados de devolución anticipada del Iva, por un importe de $ 180 millones.

3. Costo fiscal de los beneficios remanentes de la Ley de Promoción Minera Nro. 22.095, art.17 inc.a)Ley

En función del artículo 30º de la Ley Nro 24.196, el único beneficio remanente de la Ley Nro. 22.095 que puede seguir usufructuándose, corresponde a la exención en el Iva, según escala decreciente por 15 años , del 100% al 10%.

De estos datos se cuenta con información del costo fiscal teórico hasta el año 2005.

Promoción minera -Ley Nro. 22.095

Exención en IVA, art 17 inc a)

Período 1998-2005-en millones de pesos

AÑO	COSTO FISCAL TEORICO IVA
1998	3.5
1999	3
2000	2.3
2001	1.7
2002	1.15
2003	0.65
2004	0.22
2005	0.09
Total	**13**

Fuente: Dirección Nacional de Minería-MEYOSP

2.3. Otros efectos de la política de incentivos

a.Efecto sobre la inversión

La minería es una actividad cuya inversión es rentable a muy largo plazo.

El nuevo marco legal minero, posibilitó que una parte importante de los capitales extranjeros comenzaran a instalarse en el país, jugando un rol fundamental en el cambio de escenario en el sector.

Los capitales vienen desde Canadá, los Estados Unidos, Australia, y Sudáfrica. Canadá fue el principal inversor extranjero en el sector en los últimos cuatro años, con un aporte de $ 820 millones, lo que se tradujo en un descenso significativo en el financiamiento para la exploración.

Por su parte, el valor total de lo invertido en el sector minero desde el año 1996 hasta lo estimado hasta el 2002, sumará aproximadamente $ 4.100 millones.

El orígen de estos fondos es totalmente privado y trasnacional. De ese valor total, se destina el 15% a la exploración y el 85% restante a la etapa productiva.

En 1996, América Latina concentró el 27% de los $ 3.500 millones que 223 empresas gastaron en exploración. En 1992, ese porcentaje apenas llegaba al 12%.

Dadas las tendencias planteadas, el escenario futuro para la minería en el año 2000, se calcula que el 41% de los $ 38.200 millones de inversión en el sector minero en todo el mundo, se destinará a América Latina. De esa parte, el Mercosur, Chile y Bolivia se llevarían la mitad.

A su vez los países del Mercosur, junto a Chile y Bolivia concentran el 43,5% del total invertido en exploración en América Latina.

Se proyecta que antes de que termine el milenio, la minería en la Argentina se habrá erigido en el quinto sector industrial del país. En 1990, no figuraba en el ranking de los 20 primeros.

Durante 1998, se consolidaron dos proyectos muy importantes, ellos son Bajo La Alumbrera y Salar del Hombre Muerto, ambos ubicados en la provincia de Catamarca.

Asimismo, de la información que surge de los cuadros estadísticos elaborados por la Autoridad de Aplicación del régimen, que expone la evolución de la actividad minera a partir de la vigencia del Régimen de Inversiones Mineras, queda evidenciado el crecimiento de los indicadores relativos a la inversión en las etapas de exploración y de producción, desde la entrada en vigencia del régimen, habiéndose superado los niveles de estancamiento que registraba el sector en el período 1987/1992

Cabe destacar que la tasa de retorno, después de impuestos de una mina de cobre típica en la Argentina es la más alta del mundo, superando a minas de países como Sudáfrica, Brasil, México, Canadá y China.

A partir de 1997, se verifica un aumento cercano al 50% del PBI minero, como consecuencia de la puesta en marcha de dos proyectos, Bajo La Alumbrera y Salar del Hombre Muerto.

CUADRO 9

Régimen de Inversiones mineras-Ley Nro 24.196

Inversión acumulada por emprendimiento

Período 1996-2002-en millones de pesos

Valores históricos (ejecutados) y proyecciones

PROYECTOS	TIPO PRODUCCION	UBICACION	INVERSION
BAJO DE LA ALUMBRERA	COBRE Y ORO	CATAMARCA	1.240
SALAR DEL HOMBRE MUERTO	LITIO	CATAMARCA	137
CERRO VANGUARDIA	ORO Y PLATA	SANTA CRUZ	198
POTASIO RIO COLORADO	POTASIO	MENDOZA	150
PACHON	COBRE	SAN JUAN	800
PIRQUITAS	ESTAÑO Y PLATA	JUJUY	100
LOMA BLANCA	BORATOS	JUJUY	18
SAN JORGE	COBRE Y ORO	MENDOZA	110
AGUA RICA	COBRE Y ORO	CATAMARCA	900
PROYECTOS POLIMETALICOS			25
NUEVOS PROYECTOS EN ORO			150
INVERSION DE PYMES			297
TOTAL INVERSION AL AÑO 2002			**4106**

Fuente: Secretaría de Industria, Comercio y Minería-MEYOSP

CUADRO 10

Régimen de Inversiones mineras-Ley Nro. 24.196
Inversión acumulada anual-Período 1994-2002
Valores históricos (ejecutados) y proyecciones
en millones de pesos

AÑO	INVERSION ACUMULADA	INVERSION ANUAL
1994	23	
1995	124	101
1996	852	708
1997	1510	658
1998	1769	259
1999	2109	340
2000	3059	950
2001	3823	764
2002	4253	

Fuente: Secretaría de Industria, comercio y Minería-MEYOSP

b. Efecto sobre el empleo de mano de obra

Según datos oficiales, con respecto al empleo, debido a la puesta en marcha de los proyectos de Bajo de La Alumbrera y del Salar del Hombre Muerto, se suman en forma directa 1000 nuevos puestos de trabajo. A lo largo de los años 1996 y 1997, en la etapa de construcción, estos proyectos ocuparon alrededor de 5500 personas.

Esta demanda de mano de obra directa, representa alrededor del 32% de la población de las localidades de Andalgalá y Belén, en Catamarca, zonas donde se ubica el emprendimiento Bajo de La Alumbrera.

Las cifras se pueden evaluar como muy significativas si se considera que la totalidad de la minería ocupaba en 1996, alrededor de 13.000 personas y en 1992, 11.800.

Así, los cálculos oficiales postulan que el multiplicador promedio del empleo de la actividad minera, calculado en función del proyecto de Bajo de La Alumbrera es cercano a 4; es decir, por los 800 puestos de trabajo que se crearon con Bajo La Alumbrera, nacen en forma indirecta otros 3200 entre proveedores de insumos y empresas pequeñas y medianas incorporadas al proceso de tercerización.

Por otro lado, si bien estos nuevos proyectos son capital intensivo, con una altísima productividad, son importantes creadores de mano de obra indirecta en la medida en que potenciales proveedores de insumos y prestadores de servicios locales mejoren su adaptación a las demandas originadas.

Según estimaciones, el empleo directo del sector minero alcanzará en el año 2000 más de 20.000 ocupados, generándose así alrededor de 7.500 puestos de trabajo.

Si se mide el impacto indirecto, que sobre el empleo generarán los nuevos proyectos, solamente a partir del incremento de la demanda que los mismos producen sobre sus abastecedores de insumos la ocupación indirecta sumará más de 101.835 puestos de trabajo.

c. Efecto sobre la producción

A partir de 1997 se inició una etapa expansiva de la producción, debido a la cantidad y tamaño de los proyectos.

Asimismo, se prevén cambios significativos en la estructura productiva del sector, en particular, por el tipo de tecnología y en el modo de inserción en el sistema económico local e internacional, la composición por rubros de minerales y en la participación por regiones en el valor total de la producción minera del país.

Teniendo en cuenta el comportamiento tendencial de las variables en los últimos 10 años y por el otro, la incorporación de los nuevos proyectos mineros que comenzarán a operar la tasa de crecimiento anual acumulativa esperada es de 31% para los cinco años venideros. Este importante incremento de la producción se sustenta en la puesta en marcha a lo largo de este período, de siete grandes proyectos mineros.

De esta manera, la participación regional en el valor de la producción se modificará sustancialmente a partir del fuerte aumento en la producción que experimentarán las regiones del Noroeste y Nuevo Cuyo. La región Patagónica mantiene el porcentaje, lo cual también significa un importante incremento respecto del nivel anterior.

En sentido contrario, la Región Pampeana, que hasta el momento concentra más del 50% de la producción minera, pero que no produce los metales protagonistas del boom de inversiones, pasará a representar el 14%, mientras que el NOA y Nuevo Cuyo incrementarán su participación al 55% y 21 % respectivamente.

La participación de la producción minera en las exportaciones totales del país, los valores presentes son de aproximadamente $73 millones.

Se estima que la producción minera del país llegará en el año 2002 a los $ 2.752 millones, lo cual representa un incremento de 285% respecto del año 1997.

CUADRO 11

Régimen de Inversiones mineras-Ley Nro. 24.196

Distribución del valor de la producción por región

Período 1996-2002

Valores históricos y proyectados

REGION	1996	2002
PAMPEANA	56%	14%
NUEVA CUYO	14%	21%
PATAGONIA	11%	10%
NEA	9%	1%
NOA	16%	55%

Fuente: Secretaría de Industria, Comercio y Minería-MEYOSP

CUADRO 12

Régimen de Inversiones Mineras- Ley Nro. 24.196

Evolución de la producción minera

Período 1988-2002-Valores históricos y proyectados

en millones de pesos

AÑO	PRODUCCION
1988	533
1989	455
1990	402
1991	417
1992	434
1993	481
1994	468
1995	513
1996	543
1997	844
1998	1.276
1999	1.534
2000	1.744
2001	1.925
2002	2.752

Fuente: Secretaría de Industria, Comercio y Minería-MEYOSP

Las estimaciones se efectuaron considerando la expectativa más factible, teniendo en cuenta el comportamiento y las tendencias de las variables consideradas en los últimos 10 años y, además, la incorporación de los nuevos proyectos mineros que comenzarán a operar a lo largo de este período.

Junto con el oro, el cobre es el principal atractivo del subsuelo argentino.

Aparece la gran minería, dedicada casi exclusivamente a la exploración y explotación de minerales metalíferos.

La revolución del sector trajo aparejado un cambio total en la composición de las extracciones. La producción de minerales metalíferos pasaron de representar el 7.4% del total en 1996 al 25% en 1997 y siguen subiendo en el 1998.

d. Efecto sobre las exportaciones e importaciones

Uno de los cambios fundamentales del modelo de desarrollo del sector es que su crecimiento está sustentado en su apertura al mercado internacional. Es decir que se trata de un modelo abierto con un sector de transables altamente competitivo en términos internacionales.

En 1998 se revierte el balance comercial del sector generando un ingreso genuino de divisas al país. Las exportaciones estimadas alcanzarán en el año 2000 casi $1.309 millones Las importaciones se mantendrán en los $ 314 millones, lo que arrojará un saldo favorables de $ 995 millones.

CUADRO 13

Régimen de Inversiones mineras-Ley Nro. 24.196

Evolución de los valores de las exportaciones e importaciones mineras

Período 1990-2000 (en millones de pesos)

AÑO	EXPORTACIONES	IMPORTACIONES
1990	37	174
1991	25	152
1992	18	185
1993	17	162
1994	23	170
1995	30	178
1996	36	187
1997	122	235
1998	584	274
1999	705	294
2000	1.309	314

Fuente: Secretaría de Industria, Comercio y Minería-MEYOSP

La mina Cerro Vanguardia, en Santa Cruz, se pone en marcha a fin de siglo y comenzará a exportar alrededor de $ 35 millones durante el último trimestre de 1998 y aportará un flujo anual de $120 millones de exportaciones.

e. Efecto en el desarrollo regional

Los nuevos emprendimientos tienen lugar en zonas económicamente deprimidas y provocan cambios significativos en las economías y sociedades regionales. En este sentido, los llamados "megaproyectos" producen además, de los impactos directos o inmediatos, importantes incrementos del bienestar social a través de impactos indirectos y externalidades.

Los primeros están asociados al tirón de demanda que su operación ejerce sobre los proveedores de bienes y servicios, ya sea a través de la compra de insumos para la producción como del consumo derivado de las remuneraciones a los factores del proceso productivo.

Las segundas, se producen por la realización de importantes obras de infraestructura: energía, transporte, caminos, etc.. El aprovechamiento de estas externalidades permite potenciar actividades ya existentes y crear otras nuevas.

2.4. La administración del régimen de incentivos

a.Breve descripción del sistema

Originalmente, por medio de la R.(M.I.M.) de fecha 18.5.81 (B.O.:26.5.81) se determinó que correspondía al Ministerio de Industria y Minería, el carácter de Autoridad de Aplicación de la Ley Nro. 22.095.

Posteriormente, a través del Decreto Nro.435/90 (B.O.:6.3.90), modificado por el Decreto Nro.612/90 (B.O.: 17.4.90), se establece que a partir del 4.3.90 actuará como autoridad de aplicación, la Subsecretaría de Finanzas Públicas de la Nación.

Asimismo, por medio de la Resolución (S.F.P) Nro.39/90 (B.O.23.7.90) se delegó en la Subsecretaría de Industria y Comercio de la Nación las funciones de control de los proyectos promovidos.

Bajo el Régimen de la Ley Nro. 24.196, se designa como autoridad de aplicación a la Secretaría de Minería de la Nación, actualmente Secretaría de Comercio e Industria y Minería del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación.

Los inscriptos en el régimen, deben presentar ante la autoridad de aplicación, con carácter de declaración jurada, una descripción de las tareas y estudios a ejecutar y de las inversiones a realizar con su cronograma, que será verificado por dicha autoridad o por los medios que indique, para luego emitir el correspondiente certificado, cuando el interesado lo solicite, a instancia de la AFIP.

b. Principales problemas en la gestión de los incentivos fiscales

El régimen minero iniciado en 1993, se ve acompañado de algunos signos de inseguridad jurídica, uno de ellos, por los planteos surgidos en el Yacimiento Bajo de la Alumbrera, ubicado en Catamarca, contra el Gobierno Provincial.

La discusión se centra en que la provincia de Catamarca considera que las empresas mineras calculan erróneamente el pago de las regalías, según el criterio y la forma de cálculo establecida en la legislación nacional, al establecer que la obligación de abonar las mismas nace en el momento en que la empresa comercializa el mineral producido, descontando costos de producción e incluso de amortización.

En cambio, el gobierno provincial emitió una resolución en la que establece que debe entenderse que todos los proyectos de emprendimientos mineros deben ajustarse a la Ley Nro. Provincial 4.757, la que determina que las regalías se establecerán sin descontar los costos de producción y a partir de que las empresas comiencen a extraer el mineral de las canteras.

Esta discusión por las regalías en Bajo la Alumbrera es una mala señal para los inversores porque aumenta la incertidumbre y constituyen un elemento que está trabando la instalación de empresas en otras provincias.

Otro tema que se ha planteado a la Autoridad de Aplicación del régimen, es la evaluación de una ampliación de los plazos de compensación de los quebrantos impositivos en el impuesto a las ganancias, que es de 5 años para todos los sectores económicos sin distinción de ningún tipo, atento que con la sanción de la Ley de Inversiones Mineras se crea el problema de acumulación de los mismos al hacer uso del beneficio otorgado por el artículo 12 de la ley (deducción extra de gastos de prospección, exploración, etc., y en general trabajos destinados a determinar la factibilidad técnico económica) cuando el período de ejecución del proyecto es relativamente largo.

El planteo se basó en que el citado beneficio, comúnmente llamado doble deducción y una de las principales causas de la generación de quebrantos impositivos, podría quedar, en algunos casos, virtualmente neutralizado por aplicación de la ley del impuesto a las ganancias, ya que ésta permite sólo la compensación de los quebrantos en 5 años contados después de aquél en que se produjo la pérdida.

Esta situación generó en nuestro país, durante el año 1993, importantes discusiones y, ante la imposibilidad de introducir una modificación legal al impuesto a las ganancias, el Poder Ejecutivo Nacional otorgó a los nuevos proyectos mineros o a la ampliación de los existentes, la opción [68] en virtud de la cual, las deducciones permitidas se podrán efectuar en el ejercicio fiscal en que se produzca la iniciación del proceso productivo del nuevo proyecto o ampliación, es decir, comenzarían a computarse a partir del primer ejercicio de la etapa de explotación en que se generan ingresos.

De esta forma, se otorgó a las empresas pertenecientes exclusivamente al sector minero por sus especiales características, de manera indirecta, una ampliación en el plazo de compensación de

[68].Artículo 12 del Decreto Nro. 2.686/93, reglamentario de la ley de Inversiones Mineras.

sus quebrantos originados en los conceptos arriba señalados, sin que se produjera una efectiva modificación en la ley del impuesto a las ganancias.

Por lo tanto, ejercida la opción que el régimen posibilita - las deducciones en el impuesto a las ganancias operarán a partir del ejercicio fiscal en que se produzca la iniciación del proceso productivo del nuevo proyecto o ampliación- es decir, los gastos que se efectúen durante la etapa de exploración y que tengan vinculación directa con esas tareas, se activarán hasta el inicio de la etapa de explotación y su imputación se producirá recién en el primer ejercicio de la etapa de explotación o en la cantidad de períodos determinados para la misma.

Otro de los problemas que se plantea, es de tipo interpretativo, y está referido al alcance del beneficio de Estabilidad Fiscal, en tanto algunas empresas pretenden que las contribuciones de seguridad social de la empresa minera, queden comprendidas en este beneficio.

3.*Régimen de promoción industrial de Tierra del Fuego*.[69]

La particular situación en lo que hace a su ubicación geográfica, extremadamente austral y de relativo aislamiento, ameritó un régimen con un tratamiento excepcional en materia de imposición.

3.1.Evolución del marco legal

Para el estudio de este régimen nos referiremos a dos etapas diferenciadas. La primera, la *etapa anterior*, como el período que se extiende desde el dictado de la Ley Nro.19.640/92 hasta el dictado del Decreto Nacional Nro. 479/95. A partir de este último, nos referiremos a *nueva etapa*, ya que se abre la posibilidad de sustituir productos, de bienes generalmente obsoletos por otros de mejores perspectivas de comercialización. Asimismo, existen posibilidades de revertirse la tendencia de declinación operada desde la suspensión en el otorgamiento de nuevos beneficios por la Ley de Emergencia Económica, donde de 153 plantas funcionando en 1988 se llegó en la actualidad a 45 empresas, a lo que debe sumarse como positivo, que a través del dictado del Decreto Nro 615/97, se recuperaron los principales estímulos promocionales.

a.Etapa anterior

La Ley 19.640/72, instituyó en el ex-Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, hoy provincia, un Area Franca que comprende a todo su territorio con exclusión de la Isla Grande de Tierra del Fuego y un Area Aduanera Especial, que correaponde a la Isla mencionada.

En realidad, si bien se establecieron los tratamientos aplicables a las importaciones a esas áreas y a las exportaciones efectuadas desde ellas, así como el relativo a las exportaciones efectuadas desde el terrritorio general aduanero y a las importaciones a ese territorio, de mercaderías

[69] Ley Nro. 19.640 (B.O. 2.6.72), reglamentada por Decreto Nro. 9.208/72(B.O. 29.12.72)

procedentes de las áreas, tiene también características de un incentivo regional, puesto que exime de todo impuesto nacional a las actividades y operaciones realizadas en las provincia y a los bienes radicados en ella.

Asimismo el régimen tiene carácterísticas de sectorial, como consecuencia que en el marco de la Ley 19.640 [70] se preveía que después de 10 años de vigencia, el Poder Ejecutivo Nacional podía ejercer facultades e introducir cambios al régimen. En consecuencia, se dictó el Decreto Nro.1.057/83, que estableció un régimen de promoción industrial para las empresas industriales ya instaladas que desearan ampliarse o, las que se instalaran en el futuro, en el Area Aduanera Especial.

La Autoridad de Aplicación de dicho régimen promocional, que rigió desde el 12.5.83 al 1.9.93, fue la Gobernación del Territorio Nacional (hoy Gobierno Provincial), la que tenía a su cargo la aprobación de los proyectos, teniendo como órgano consultor a la Secretaría de Industria, Comercio y Mineria de la Nación.

El procedimiento promocional, que se describe por el Decreto Nro. 1.057/83, se refiere a que las empresas industriales que deseaban instalarse al amparo del régimen de promoción industrial debían efectuar una consulta previa a la ex-Secretaría de Industria y Comercio Exterior de la Nación, con la participación de la Gobernación del ex-Territorio Nacional, proporcionando, entre otras informaciones, las características de sus proyectos y datos que posibilitaran su evaluación. La presentación de las consultas se efectuaba ante la Gobernación, la cual las elevaba a la Secretaría antes indicada, en un plazo de 60 días para expedirse, caso contrario, la Gobernación quedaba facultada para aprobar el proyecto.

La Gobernación, actuando como autoridad de aplicación del régimen recibía, evaluaba y si correspondía aprobaba, previo dictado de la Comisión del Area Aduanera Especial creada por el Decreto Reglamentario de la Ley Nro. 9.208/72, los proyectos definitivos presentados por empresas industriales que hubiesen tenido sus anteproyectos aprobados por la Secretaría de Industria de la Nación.

La Gobernación, en todos los casos, debía remitir a la referida Secretaría copia de los proyectos industriales aprobados, en tanto la misma debía enviarle copias de las disposiciones recaídas a raíz de las consultas previas.

Los beneficios se otorgaban por plazos de hasta 15 años, computados desde la fecha de vigencia del referido decreto, el. 2.9.88 y, a partir del vencimiento del mismo, los beneficios aplicables serían los previstos en la Ley Nro. 19.640.

Asimismo, se incorporaron algunos beneficios que la ley no establecía, que experimentaron diversas modificaciones hasta el presente.

Por el Decreto Nro. 1.527/86, determinados beneficios que regían en el Area Aduanera Especial, se aplicaron a operaciones realizadas al territorio continental, subsistiendo en la actualidad con la forma que les dio el Decreto Nro. 1.395/94.

---

[70] Ley Nro. 19.640, art. 32º

El Decreto Nro.1999/92 estableció un cronograma por el cual a partir de 1996 las empresas deberían pagar el 100% de la tributación del IVA. Esto provocó un importante éxodo de empresas, muy pronunciado durante 1989 y 1990.

Recientemente, se han instrumentado, con un horizonte fijado hasta el año 2013, normas que recomponen relativamente ventajas comparativas para las empresas radicadas en la Provincia.

i.Suspensión del otorgamiento de nuevos beneficios

Este régimen industrial está suspendido para el otorgamiento de nuevos beneficios, desde el 25.9.89 hasta el 31.12.99, a partir de la entrada en vigencia de la Ley Nro. 23.697 de Emergencia Económica y sucesivas prórrogas, la última, dispuesta por el artículo 34° de la Ley Nro. 24.938.

ii.Suspensión del uso de beneficios ya otorgados.

La Ley de Emergencia Económica Nro. 23.697, y a través de sucesivas prórrogas por Decretos Nros 435/90 y 612/90, suspendió el goce del 50% de los beneficios otorgados bajo este régimen, en materia de actividades industriales, suspensión que se mantuvo hasta el 30.9.90. Los beneficios que se determinan por ejercicio fiscal, de exención, deducción o reducción de los impuestos a las ganancias, sobre los capitales y sobre el patrimonio neto, la suspensión rige para los ejercicios que cierren en el período comprendido entre el 25.9.89 y el 24.9.91, ambas fechas inclusive.

La Circular DGI Nro.1.244 del 18/3/91, al trasladar las franquicias acordadas en el impuesto sobre los capitales al derogado impuesto sobre los activos, aclara que éste último gravamen, queda también alcanzado por la suspensión de la Ley Nro. 23.697.

De acuerdo al artículo 2° del Decreto Nro. 1.174/89, la suspensión del 50% operará sobre el 50% del beneficio promocional que correspondiera. Por lo tanto, el porcentaje suspendido representa un 25%. [71]

En cuanto al IVA, la Ley Nro. 23.669 suspende desde el 1.7.89 hasta el 30.9.89, el 50% del beneficio únicamente de aquéllas adquisiciones realizadas en el territorio continental nacional.

La Ley Nro. 23.697, suspende el 50% de los beneficios promocionales desde el 1.10.89 hasta el 30.9.90, únicamente de las adquisisciones realizadas en el Territorio Continental Nacional (TCN) y destinadas a actividades industriales desarrolladas en el Area Aduanera Especial (AAE).

Quedan asimismo suspendidas en un 50% la liberación del saldo resultante de las ventas efectuadas en el AAE a responsables no beneficiarios del régimen de la Ley Nro. 19.640, como así también sobre la venta con destino al TCN, con prescindencia del lugar en que fuera perfeccionado el contrato, desde el 1.7.89 al 30.9.90, por aplicación sucesiva de las Leyes Nros. 23.669, 23.697 y sus prórrogas.

Las importaciones desde el exterior y las importaciones al TCN provenientes del AAE, no estarían alcanzadas por las suspensiones dispuestas por las Leyes Nros. 23.669 y 23.697

[71] Así lo interpretó el Dictámen Nro 16/90 (D.A.T) publicado en el Boletín Nro.454 de la DGI, 10/91

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

b.Nueva etapa

i.Régimen de sustitución de productos [72]

A los efectos de alentar la reconversión de la industria fueguina, se establece que las empresas industriales radicadas al amparo de la Ley Nro. 19.640 mediante la presentación de proyectos, pueden solicitar la sustitución de los productos fabricados con los beneficios del marco normativo vigente, los que tendrán validez hasta el 31 de diciembre del año 2013. En el caso de proyectos que originalmente previeron la fabricación de un sólo producto, puede solicitarse la sustitución parcial de la capacidad de producción por otro producto.

Para que proceda la sustitución, los nuevos productos a fabricar deben pertenecer a la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme de las Naciones Unidas-C.I.I.U.-, correspondiente a los productos antes fabricados o responder a procesos de fabricación similares al de los productos incluídos en el proyecto originalmente aprobado.

Los productos a fabricar no deben desplazar en el mercado interno a productos que, cumpliendo funciones similares y siendo de un nivel tecnológico comparable, se producen en el territorio nacional continental. Se considera que ese desplazamiento no se produce, cuando la producción en dicho territorio sea inferior al cincuenta (50%) de las demanda aparente total del producto, en caso contrario, la autoridad de aplicación debe establecer cupos máximos de productos sustitutivos que podrán destinarse a la venta en el referido territorio.

A raíz de la condición relativa al desplazamiento al que se refiere el párrafo que antecede, las empresas que presenten proyectos de sustitución, como requisito previo para la consideración del proyecto, deben publicar en el Boletín Oficial y en el diario de mayor circulación en el país, durante tres días, un extracto del proyecto que contenga los siguientes datos: número de expediente, detalle de los productos sustitutivos a fabricar, capacidad de producción instalada y a instalar, inversión total del proyecto y personal ocupado al mes de enero de 1994 y al momento de la publicación.

Para presentar proyectos de sustitución, las empresas deben cumplir en forma concurrente tres condiciones:

. encontrarse incluidas en el Anexo del Decreto, que contiene la nómina de las empresas que pueden acogerse al régimen de sustitución (son 60 empresas)

. renunciar en forma expresa a todo reclamo administrativo o judicial contra el Gobierno Nacional o Provincial por cuestiones vinculadas al régimen promocional y, si hubiera iniciado reclamos, desistir de todo proceso iniciado en sede administrativa o judicial.

. incrementar el personal en relación de dependencia y de nivel estable al promedio alcanzado durante los últimos tres años anteriores a la presentación del proyecto, comprometiéndose a alcanzar las dotaciones empleadas al mes de enero de 1994, en un plazo proporcioanal al

[72].Decreto Nro 479/95 (B.O.:7.4.95).

aumento de la producción de bienes sustitutos, que no puede exceder de doce meses, salvo excepciones autorizadas por el Gobierno de la provincia.
Las exportaciones de productos fabricados con los beneficios del régimen de sustitución, deben ser efectuadas por la empresa productora titular de los beneficios.
Los proyectos deben presentarse ante la autoridad de aplicación que es la Secretaría de Comercio, Industria y Minería de la Nación, entregando una copia de los mismos al Gobierno Provincial.
Dentro de 30 días de presentados, dicho Gobierno debe hacer llegar su opinión a la autoridad de aplicación, la que debe emitir dictámen técnico sobre los proyectos en el mismo plazo. Reunidos esos requisitos, las actuaciones y el proyecto de norma correspondiente deben elevarse a la Dirección General de Asuntos Jurídicos del mismo Ministerio, y una vez que la misma se expida dentro de un plazo de 7 días, la autoridad de aplicación debe dictar el acto administrativo aprobatorio del proyecto o denegatorio de la solicitud, según proceda, dentro de un plazo de 10 días contados a partir de aquél en que el proyeto y los dictámenes emitidos se sometieran a su consideración.
De cifras aportadas por la Casa de la Provincia de Tierra del Fuego, desde la reglamentación del régimen por Resolución Nro 141/95 a la fecha, se presentaron 12 proyectos de sustitución de productos, de los cuales se denegaron 2 , se aprobaron 9 y hay 1 en trámite. Básicamente la sustitución se produjo entre productos electrónicos, como TV en blanco y negro por hornos microondas.

ii. Beneficios tributarios vigentes

Como última modificación importante, a través del dictado del Decreto Nacional Nro. 615/97 se recuperaron los principales estímulos promocionales vigentes en el régimen.
En consecuencia, en el régimen industrial, están vigentes los siguientes estímulos:

. *A la importación de insumos y de bienes de capital:*
. Exención total de aranceles para todas las actividades industriales.
. Exención total de impuestos y tasas.
Todas las maquinarias necesarias para el proceso productivo, así como las materias primas y materiales, pueden importarse sin pago de recargos, impuestos ni tasas.

. *A la adquisición de insumos nacionales:*
.Tratamiento del IVA como en los casos de exportaciones al Exterior, perfeccionando la operación (con permiso de embarque). Esto significa que se puede comprar en el continente sin el IVA y descontado el reembolso general según posición arancelaria, más un 5% en concepto de reembolso especial.
Todos los bienes de capital así como las materias primas y materiales de *orígen nacional* adquiridos en la Argentina, pueden enviarse a Tierra del Fuego como una exportación. Esto es así,

en virtud de la Ley Nro. 19.640, que declara a la Isla Grande de Tierra del Fuego como "Area Aduanera Especial" (A.A.E.), de modo tal que con respecto al resto del país, constituye un territorio aduanero distinto. En virtud de esta condición particular, todas las mercaderías pueden "exportarse" desde el Territorio Continental Nacional (T.C.N., -es decir toda la Argentina, excepto Tierra del Fuego-hacia el A.A.E., con los beneficios de exención del IVA y cobro de los reembolsos generales, tal como si se tratara de una exportación al exterior)

. *A las ventas al Terriiorio Continental Nacional*:

. Apropiación de un crédito fiscal presunto, equivalente al 100% de la tasa vigente del IVA, calculada sobre el precio de la primera venta al contado.

Los productos fabricados en Tierra del Fuego, con "acreditación de orígen" autorizada por el Gobierno Provincial y la Administración Nacional de Aduanas, tienen derecho a un beneficio excepcional que puede interpretarse como una liberación parcial del IVA

Se trata en síntesis, que en una operación como la que nos ocupa, la fábrica fueguina podrá facturar y cobrar a su comprador en el T.C.N.-por ej. en Buenos Aires- el 21% de IVA, quedando eximido de ingresarlo.

Tratándose de empresas vinculadas económicamente, cuando el precio efectivo de venta supere el precio efectivo de reventa del mismo bien en el Territorio continental, el revendedor de que se trata, sólo podrá computar como crédito fiscal del IVA, el monto que resulte de aplicar la alícuota del IVA sobre el 85% del precio efectivo de reventa.

El tratamiento derivado del alcance de los beneficios de la Ley Nro. 19.640 a operaciones realizadas en el territorio nacional continental o que generen hechos imponibles en el mismo, de bienes originarios en el AAE, fue objeto de diversas modificaciones, primero el Decreto Nro 1.395/94, modificó el Decreto Nro. 1.139/88, hasta que finalmente, el Decreto Nro. 615/97 le dio el alcance con el que se aplica en la actualidad, al modificar al artículo 3° del Decreto Nro. 1.395/94.

En cuanto a la evolución del beneficio, originalmente dispuesto por el Decreto Nro. 1.527/86, consistió en que las ventas de bienes originarios del AAE efectuadas por sus productores en el territorio nacional continental, estaban comprendidas en los beneficios promocionales acordados por la Ley Nro. 19.640. Por el mismo, las ventas de bienes originarios del AAE realizadas en el territorio nacional continental o que generen hechos imponibles en el mismo, se consideran gravadas por el IVA. Sin perjuicio de ello, se otorgaba a los sujetos pasivos que perfeccionen esos hechos imponibles el derecho de computar un crédito fiscal presunto, equivalente al importe que resulte de aplicar la alícuota del gravamen al momento de dicho perfeccionamiento sobre el 100% del precio efectivo de venta del producto en el territorio continental.

En la situación actual, se eliminó la distinción entre productos gravados con o sin Impuestos Internos y su incidencia en el IVA, que otorgó el Decreto Nro. 1.395/94, donde el crédito fiscal presunto en este impuesto se determinaba en función del 61.11% del precio efectivo de venta del producto en el Territorio Continental-que redundaba en un 8.2% del IVA a tasa del 21% y,

tratándose de productos gravados con Impuestos Internos con una alícuota igual o superior al 6.55% (es el caso de los productos electrónicos), quedaba suspendido el pago.

En resumen, la sustitución se orientó a la consideración de un crédito fiscal presunto en el IVA del 100%, es decir, el cómputo será sobre el total del precio, tal como estaba previsto en sus orígenes en el Decreto Nro 1.139/88, hasta la sanción del Decreto Nro. 1.999/92 que lo modificara.

A través del Decreto Nro 615/97, que sustituyó el artículo 3º del Decreto Nro. 1.395/94, se volvió al beneficio inicial sobre el cual las firmas ya instaladas se basaron para calcular sus inversiones, en tanto, las empresas deben renunciar a los reclamos administrativos y judiciales contra el Estado Nacional, ante la coexistencia de diferentes interpretaciones a que se prestaba el Decreto Nro. 1.395/94, que llevó a que se generara una situación de hecho consistente en que la mayor parte de las empresas dejara de pagar al Fisco, a la espera de la resolución de los recursos administrativos o judiciales.

En general, las empresas que producen bienes no gravados por Impuestos Internos-es decir, las únicas que deberían pagar por el régimen anterior, están en condiciones de vender directamente al Continente. Por este motivo, se deduce que prácticamente nadie tributaba el Iva y que la pérdida de recaudación por esta medida no era real. No obstante, se calculó que el costo fiscal teórico de esta medida representaba alrededor de $20 millones anuales.

. A las exportaciones al Exterior:

.Reembolso general según posición arancelaria:

Se cobra un reembolso según posición arancelaria sobre el precio F.O.B. de exportación deducidos los componentes importados. Este beneficio no rige para el Mercosur.

.Reembolso del 12% en concepto de Puertos Patagónicos:

Se aplica en función de una escala decreciente a razón de un punto por año hasta su extinción a partir del año 1999.

Para la exportación al exterior de los productos fabricados en Tierra del Fuego rige el mismo nomenclador que en todo el país (régimen general) más la Ley Nro. 23.018 y su modificatoria, conocida como ley de Puertos Patagónicos, que da acceso a un reembolso del 12% sobre la totalidad del valor F.O.B. de exportación, siempre que la operación se efectúe por barco con destinación definitiva al Exterior.

. A los resultados de la operación:

. Exención total del impuesto por el 100% de las ventas al Territorio Continental Nacional

Todas las operacionesde venta en el Area Aduanera Especial, como así también las exportaciones al exterior y las ventas al Territorio Continental Nacional, están exentas del pago del Impuesto a las Ganancias

Según el Decreto Nro. 615/97, en las operaciones de ventas de bienes originarios del AAE realizadas en el territorio continental nacional, realizadas por empresas productoras radicadas en

dicha área, gozarán de la exención en el impuesto del 100%. Anteriormente, el Decreto Nro.1395/94, modificado en el artículo 7° por el Decreto Nro. 615/97, establecía un 85%.

iii.Extensión del período de beneficios [73]

Se aclara que debe interpretarse que los beneficios otorgados a las empresas industriales radicadas al amparo del régimen promocional la Ley Nro 19.640 de Tierra del Fuego, tendrán validez hasta el 31 de diciembre del año 2013, hagan o no la opción por el régimen de sustitución de productos creado por el Decreto Nro. 479/95.

Atento a que el Decreto Nro. 479/95 dispuso que la extensión de los beneficios amparados por el régimen de sustitución de productos instituído por esta norma tendrán validez hasta el 2013 inclusive, llevó a interpretar que el resto de los proyectos, no incluídos en ese régimen de sustitución finalizarían en el año 2003, de acuerdo al artículo 17° del Decreto Nro. 1139/88.

La aclaración se funda en estrictas razones de seguridad jurídica para los actuales emprendimientos, atento que de la interpretación de la Decisión Nro. 8/94 del Consejo del Mercosur del 5.8.94, que establece que las Areas Aduaneras Especiales de Manaos en Brasil y Tierra del Fuego, en razón de su particular situación geográfica, podrán funcionar hasta el 2013, se había llegado a la conclusión igualmente que todos los beneficios de todas las empresas finalizarían en ese año.

La Constitución Argentina garantiza a normas como la Decisión del Consejo del Mercado Común, Nro. 8/94 del (CMC), un carácter legal equivalente al Tratado del cual emerge, es decir, de naturaleza superior a una ley.

Estos regímenes promocionales son los únicos del Mercosur, beneficiados con tratamiento de intrazona, en virtud de su pre-existencia al Tratado de Asunción.

3.2. Efectos de la política de incentivos

Si bien la aprobación de nuevos proyectos se halla suspendida, la industria radicada surte efectos de vital importancia para la provincia, sumado al mecanismo que la misma tiene de sustitución de productos.

a.Cantidad de empresas por ramo o sector

En Tierra del Fuego existen 60 empresas al amparo de este régimen promocional, que se encuentran en producción o temporariamente inactivas pero cumpliendo con sus obligaciones formales, es decir "activas", con proyectos en curso.

En cuanto a las actividades beneficiadas, hay una fuerte concentración en el sector electrónico, la mayoría de las cuales son empresas armadoras de equipos electrónicos de sonido, TV y video, y otros de uso doméstico, en menor medida en la rama textil.

[73].Decreto Nro 998/98 (B.O.: 31.8.98).

CUADRO 14

Régimen industrial de Tierra del Fuego-Ley Nro. 19.640

Cantidad de empresas por ramo o sector-Año 1998

SECTOR	CANTIDAD
Electrónicas y electrodomésticos	25
Textiles y confeccionistas	14
Plásticas	11
Pesqueras	2
Otros ramos	8 (sólo 1 por ramo)
TOTAL	**60**

Fuente:Casa de la Provincia de Tierra del Fuego

b.Efecto sobre la inversión.

Si bien en este régimen operan incentivos a la operación y no a la inversión, de datos oficiales[74] se estima que la inversión actual de las empresas en la provincia asciende a un monto total del orden de los $800 millones, atraídos por este régimen.

c. Efecto sobre la producción.

En el transcurso de los últimos años, coincidentemente con la expansión de la demanda interna para los bienes fabricados en la Isla -principalmente electrónica de consumo-, se dio un notable incremento de la productividad en las industrias radicadas, impulsado aceleradamente por éstas a partir de las sucesivas bajas de precios a las que fue tendiendo el mercado.

De datos oficiales se estima que la producción total para el año 1997 ascendió a los $750 millones. En cambio, para el año 1998, tendería a bajar, en razón al stock habido de televisores, y se espera un monto de $ 680 millones.

d. Efecto sobre el empleo de mano de obra

Si se considera el empleo de mano de obra por ramo o sector industrial, los datos oficiales muestran una gran concentración en el sector electrónico y de electrodomésticos, según la siguiente distribución:

[74]Datos aportados por el Representante de Tierra del Fuego ante el MEYOSP.

CUADRO 15

Régimen industrial de Tierra del Fuego-Ley Nro. 19.640

Mano de obra empleada efectivamente por sector-Año 1998

SECTOR INDUSTRIAL	CANTIDAD
Electrónico y electrodomésticos	3.012
Textil y confeccionistas	464
Plásticos	214
Pesqueras	407
Otros sectores	56
TOTAL MANO DE OBRA DIRECTA	**4.153**
TOTAL MANO DE OBRA INDIRECTA	**10.382**

Fuente:Casa de la Provincia de Tierra del Fuego

Si se toma el tamaño de los establecimientos por personal ocupado, sólo 2 establecimientos concentran casi el 20% del personal ocupado directo y 58 empresas, tienen menos de 300 operarios.

Con el dictado de las últimas medidas legislativas el Gobierno Provincial espera obtener un crecimiento de la demanda laboral del orden del 30%, que puede cuantificarse en alrededor de 1200 nuevos puestos de trabajos en los próximos dos años.

e. Costo fiscal del régimen

El régimen no prevé que la Autoridad de Aplicación calcule el costo fiscal del régimen. En consecuencia, tampoco se exponen los montos presupuestariamente, a efectos de hacer conocida su incidencia fiscal, como sucede en otros regímenes.

Como la forma implícita de utilización de beneficios en este régimen no ha sido sustituída, como sí ha ocurrido con los de los regímenes industrial nacional y de las cuatro provincias, en el presente régimen, los montos de los beneficios usufructuados se exponen en las declaraciones juradas impositivas en el rubro "Operaciones con tratamiento preferencial", en el rubro determinativo de las mismas, sumados a otros regímenes, como el minero, el agropecuario y el turístico.

No obstante, tratarse de un régimen no sujeto a publicidad de cálculos oficiales, se han podido obtener estimaciones por parte del gobierno provincial.

Los beneficios comprenden la exoneración de derechos de importación sobre insumos, la liberación del IVA en las ventas y en las compras, la exención del impuesto a las ganancias y el cobro de reembolsos por importaciones del territorio continental argentino a Tierra del Fuego.

Se calcula que para el presente año 1998, el costo fiscal total ascenderá a $160 millones, por debajo de un 10% al estimado para 1997, este último calculado en $177 millones anuales.

Asimismo, el costo fiscal plurianual hasta el año 2013, no debería sufrir demasiadas variaciones, teniendo en cuenta que no se prevén sustituciones de productos de magnitud.

El grueso del costo fiscal se asigna al IVA por ventas, que las firmas perciben y no ingresan al fisco, y al Iva-compras, entre ambos, alrededor de un 85% del costo fiscal total, $ 136 millones anuales.

Ell impuesto a las ganancias representaría un monto significativamente menor, 10% del total, reflejado en el Iva que se libera, alrededor de $ 16 millones.

Por otra parte, los derechos de importación se hallan a la fecha virtualmente minimizados, representando unos $8 millones.

Se estima que un costo anual promedio para el próximo quinquenio oscilará alrededor de los $165 millones anuales, con una tendencia a la baja por una creciente participación de las exportaciones al exterior.

CUADRO 16

Régimen industrial de Tierra del Fuego-Ley Nro. 19.640
Costo fiscal anual teórico promedio-Año 1998
en millones de pesos

INCENTIVOS	COSTO FISCAL TEÓRICO ANUAL
Exención derechos de importación	8
Exención Iva- Compras e Iva-Ventas	136
Exención impuesto a las ganancias	16
Total anual	**160**

Fuente: Casa de la Provincia de Tierra del Fuego

4. Régimen Forestal[75]

Por el presente régimen se prevé un sólo *incentivo tributario*

Toda actividad forestal, así como el aprovechamiento de bosques comprendidos en el régimen de la ley que declara de interés público la defensa, mejoramiento y ampliación de la riqueza forestal, gozarán de *estabilidad fiscal* por el término de 33 años, contados a partir de la fecha de presentación del estudio de factibilidad del proyecto respectivo.

La estabilidad fiscal significa que las empresas que desarrollen actividades forestales o aprovechamiento de bosques no podrán ver afectada en más la carga tributaria total, determinada al momento de la presentación del estudio de factibilidad respectivo, como consecuencia de aumentos en las contribuciones impositivas y tasas, cualquiera fuera su denominación, en los ámbitos nacional, provincial o municipal, o la creación de otras nuevas que las alcancen como sujetos de derecho de los mismos.

La estabilidad fiscal no alcanza expresamente al IVA, a los recursos de la seguridad social y a los tributos aduaneros, los que a los fines de las actividades forestales de aprovechamiento de bosques se ajustarán al tratamiento tributario general.

La autoridad de aplicación del presente régimen es la Secretaría de Recursos Naturales y Ambiente Humano de la Nación.

El Poder Ejecutivo Nacional tiene un plazo para dictar el decreto reglamentario de la presente Ley de 60 días de su promulgación, el 5.9.97, y a la fecha todavía no lo ha hecho.

El régimen no prevé la cuantificación del costo fiscal que la medida produce ni cupos presupuestarios limitando su otorgamiento, razón por la cual, sería necesario el dictado de una normativa al respecto.

5.Régimen de energía eólica y solar [76]

Este régimen, recientemente dictado, otorga beneficios tributarios y declara de interés nacional la generación de energía eléctrica de orígen eólico y solar en todo el territorio nacional, la que podrá ser realizada por personas físicas o jurídicas con domicilio en el país, constituídas de acuerdo con la legislación vigente.

Los *incentivos tributarios* se aplican a las inversiones de capital destinadas a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares y operan de la siguiente forma:

. *diferimiento* del pago de las sumas que deban abonar en concepto de impuesto al valor agregado, por las inversiones de capital destinadas a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares,

---

[75] Ley Nro. 24.857 (11.9.97)y Ley Nro.13.273 y Decreto Nro. 710/95 (B.O. 24.11.95)

[76] Ley Nro. 25.019 (B.O.: 26.10.98). Se vetó el art.3º que dispone el otorgamiento del beneficio de diferimiento, con fundamento en que opera como una exención y que no está prevista la cuantificación del costo fiscal, por Decreto Nro.1.220/98 (B.O.:26.10.98.). Se insistió por unanimidad, en sesión del 28.10.98.

por el término de 15 años a partir del 19.10.98, fecha de promulgación de la ley, los que se pagarán en 15 anualidades, a partir del vencimiento del último diferimiento.

. *estabilidad fiscal*, por el término de 15 años, contados a partir del 19.10.98, para toda actividad de generación de energía eólica y solar que vuelque su energía en los mercados mayoristas y/o que esté destinada a la prestación de servicios públicos prevista por la Ley.

La Ley entiende por *estabilidad fiscal* la imposibilidad de afectar al emprendimiento con una carga tributaria mayor, como consecuencia de aumentos en las contribuciones impositivas y tasas, cualquiera fuera su denominación en el ámbito nacional, o la creación de otras nuevas que las alcancen como sujetos de derecho a los mismos.

Se invita a las provincias a adoptar un régimen de exenciones impositivas en sus respectivas jurisdicciones, en beneficio de la generación de energía eléctrica de orígen eólico y solar.

La Secretaría de Energía de la Nación reglamentará la presente Ley , en el término de 60 días de aprobación de la Ley.

Como no resulta claro de la letra de la Ley, en cuanto a si el beneficio está orientado a la empresa titular del proyecto de energía eólica o de inversores en éstos, de interpretaciones de la autoridad de aplicación, el beneficio de diferimiento se otorgaría a las empresas titulares, sobre el IVA de estas inversiones de capital. Es decir que los sujetos del beneficio serían diferentes a los de otros regímenes vigentes.

El régimen no prevé la cuantificación del costo fiscal que la medida produce ni cupos presupuestarios limitando su otorgamiento, razón por la cual, sería necesario el dictado de una normativa al respecto.

Existen experincias de esta actividad en algunas provincias, donde se comenzaron a instalar plantas de generación de electricidad con grandes ventiladores, combinando el esfuerzo de cooperativas o empresas con respaldo provincial, en Buenos Aires, Chubut y Santa Cruz, ésta dos últimas, cuentan con capacidad natural para encarar este tipo de producción energética debido al clima, con la presencia de fuertes ráfagas de viento en forma de permanente durante todas las épocas del año.

En Europa, esta actividad tiene franca expansión, debido a la importancia que se otorga a las fuentes de energía limpias y renovables.

A. 2. <u>Area Aduanera Especial, Area Franca y Zonas Francas</u>

1. <u>Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlantico Sur</u> [77]

El régimen legal establece un régimen fiscal y aduanero para la actual Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Asimismo, se creó un Area Franca, que comprende a dicho Provincia, con la excepción de la Isla Grande de Tierra del Fuego, a la vez que constituyó en

[77].Ley Nro. 19.640/72 (B.O. 2/6/72). A la fecha de su dictado la actual Provincia conformaba un Territorio Nacional.

Area Aduanera Especial a dicha Isla, estableciendo respecto de cada una de ellas, el régimen fiscal y aduanero aplicable en relación con las importaciones y las exportaciones.

Cabe aclarar que el régimen referido al Area Aduanera Especial es el que reviste real importancia en los hechos, ya que los conocidos problemas que impiden el ejercicio de la soberania sobre las Islas del Atlántico Sur y las características del territorio antártico, denotan que toda la actividad económica se concentra en dicha AAE.

Se dispone que están exentas de todo impuesto nacional la totalidad de hechos, actividades y operaciones realizadas en la Provincia, como así también los bienes ubicados en el mismo, por las personas de existencia visible, las sucesiones indivisas y las personas de existencia ideal. Tratándose de actividades u operaciones relativas a bienes, la exención procede cuando los mismos se encuentren radicados en la jurisdicción de la Provincia.

No están comprendidos en la exención los impuestos nacionales que tengan una afectación específica especial que exceda la mitad de su producido, ni las tasas por servicios, los derechos de importación y exportación y los gravámenes nacionales que se originen con motivo de la importación o exportación.

El régimen es automático y resulta aplicable a todas las personas físicas, sucesiones indivisas y personas de existencia ideal radicadas o que se radiquen en la Provincia. Asimismo no se encuentra alcanzado por ninguna suspensión legal.

1.1. Area Franca

La Ley 19.640 constituye en Area Franca a la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (al promulgarse la ley era Territorio Nacional), con excepción de la Isla Grande de Tierra del Fuego. En la misma, no se realizan actividades por la conformación del terrritorio que comprende, no obstante, se establecen los tratamientos aplicables a las siguientes operaciones:

a. Importaciones al Area Franca

Las importaciones al Area Franca procedentes de su exterior, incluída el resto de la Provincia, stán exceptuadas de requisitos cambiarios y no se encuentran sujetas a derechos, impuestos con o sin afectación especial, contribuciones especiales y tasas con motivo de la importación.

b. Exportaciones del Area Franca

Las exportaciones del Area Franca a su exterior, incluida el resto de la Provincia, están exceptuadas de cualquier requisito cambiario y no están sujetas a derechos, impuestos con o sin afectación especial, contribuciones especiales o tasas aplicables con motivo de la exportación. No gozan de los beneficios establecidos en los regímenes de reintegros o reembolsos aplicables a las exportaciones efectuadas desde el resto del territorio nacional.

c.Importaciones al territorio nacional continental (TNC)

Las importaciones al TNC, excluídas áreas francas, de mercaderías del área franca constituída por Ley Nro. 19.640, se tratan como importaciones de mercaderías procedentes del extranjero.
Ello, no obstante el Decreto Nro 9.208/72, reglamentario de la Ley, eximió de derechos de importación a la introducción de animales de especie ovina y de algas, siempre que procedan del área franca o, eventualmente, del área aduanera especial y hayan sido producidas íntegramente en la primera.
Además, el referido decreto, dispone que en el caso de reimportaciones para consumo de mercaderías previamente exportadas con carácter definitivo del territorio nacional continental al área franca, se aplican las disposiciones que rijan para la reimportación de mercaderías previamente exportadas con carácter definitivo al extranjero.
Por último, en el mismo decreto de dispone que la admisión temporaria de mercaderías procedente del área franca están sujetas a las disposiciones aplicables a la admisión temporaria de mercaderías originarias y procedentes del extranjero, aún cuando, si la importación se transformara en definitiva, deben considerarse los tratamientos aplicables a las importaciones que provienen de aquella área.

d.Exportaciones del territorio nacional continental al Area Franca
Las exportaciones desde el territorio nacional continental, excluídas áreas francas, al área constituída por la Ley Nro. 19.640, se tratan como exportaciones al exterior.

1.2 Area Aduanera Especial
La Ley 19.640 acuerda el carácter de Area Aduanera Especial a la Isla Grande de Tierra del Fuego y le otorga el siguiente tratamiento tributario:

a.Importaciones al AAE de mercaderías procedentes del extranjero o de zonas francas nacionales.
Están exceptuadas de requisitos cambiarios y exentas de impuestos, con afectación especial o sin ella y de contribuciones especiales, existentes o futuras, aplicables a la importación o con motivo de ella. Asimismo, están exentas de las tasas por servicios de estadística y por comprobación de destino.

b.Importaciones al AAE de mercaderías provenientes del TCN, excluídas áreas francas.
Están exentas de impuestos de importación y de los impuestos nacionales, con o sin afectación especial, y contribuciones especiales aplicables a raíz de la importación o con motivo de ella, así como por las tasas por servicios de estadística y por comprobación de destino. A la vez, están exceptuadas de todo requisito cambiario y de restricciones impuestas por razones de carácter económico. Estos tratamientos, proceden siempre que las mercaderías, en el momento de su

exportación, se encuentren en libre circulación aduanera en el territorio nacional continental, excluídas áreas francas.

c.Exportaciones del AAE a su exterior

Las exportaciones del AAE a su exterior, incluídas las áreas francas nacionales y el resto del territorio nacional, están exceptuadas de todo requisito cambiario y restricciones fundadas en razones de carácter económico.

Asimismo, están exentas de derechos de exportación, así como de todo impuesto nacional, con o sin afectación especial, y de contribuciones especiales aplicables a la exportación o con motivo de ella, presentes o futuros. También se las exime de la tasa de estadística.

d.Importaciones al territorio nacional continental, excluídas áreas francas, del AAE

i.Mercaderías no originarias del AAE

Las importaciones están sujetas a todas las disposiciones aplicables en materia de requisitos cambiarios y restricciones a la importación y, con excepción de los derechos de importación, a los tributos que se aplican a la importación o con motivo de ella, incluído todo impuesto interior de coparticipación federal.

Las mercaderías no originarias del AAE, importadas desde la misma al territorio nacional continental, tributan los derechos de importación establecidos para las importaciones a ese territorio de mercaderías provenientes del extranjero.

ii.Mercaderías originarias del AAE

ii.1.Subrégimen industrial

Las importaciones están exceptuadas de requisitos cambiarios y de toda restricción a la importación y se encuentran exentas de derechos de importación, de las tasas de estadísticas y de comprobación de destino, así como de todo otro impuesto nacional, con o sin afectación especial, aplicable a la importación o con motivo de ella, excepto los impuestos al consumo.

ii.2 Beneficios referidos a impuestos internos

Su tratamiento se describió al tratar el régimen de promoción industrial establecido en el AAE.

iii.Pasajeros procedentes del AAE

A los efectos del tratamiento dispensable a su equipaje e incidentes de viaje, se consideran como procedentes de un país no limítrofe, otorgándole a las mercaderías originarias del AAE el tratamiento aplicable a las mercaderías del territorio nacional continental que regresan al mismo, a condición, si no fueran elementos estrictamente personales, que cumplan las condiciones establecidas por la Dirección General de Aduanas.

iv.Reimportación para consumo

En el caso de reimportación para consumo al territorio nacional continental de mercaderías previamente exportadas con carácter definitivo, puede efectuarse, siempre que se trate de bienes de capital o bienes de uso durables-incluídos automóviles-, con el tratamiento previsto para la importación de mercaderías originarias del área, a condición de que se devuelvan al Fisco los beneficios de los que hubiera gozado la previa exportación, en los siguientes porcentajes:

.dentro del primer año de efectuada la exportación: 100%

.dentro del segundo año: 80%

.dentro del tercer año: 50%

.después del tercer año: sin devolución.

El tratamiento no es aplicable si la mercadería reimportada debe considerarse originaria del AAE, de acuerdo con lo estipulado por la Ley Nro .19.640.

v.Admisión temporaria

La admisión temporaria al territorio nacional continental de bienes procedentes del AAE, se rige por las disposiciones generales en la materia a mercaderías originarias y procedentes del extranjero, pero teniendo en cuenta, en el supuesto de que la importación se convierta en definitiva, las consecuencias derivadas de los tratamientos previstos en la Ley Nro. 19.640 .

e. Exportaciones del territorio nacional continental al AAE

Están exceptuadas de todo requisito cambiario y restricciones a la importación. Asimismo están exentas de todo tributo aplicable a la exportación o con motivo de ella, incluídos los impuestos de coparticipación federal y gozan del beneficio del draw-back, si correspondiera.

Además en materia de reembolsos y reintegros impositivos por exportación, la ley declara aplicables los previstos para exportaciones al extranjero y faculta al PEN para incrementarlos o extenderlos a mercaderías que no gozan de los mismos cuando se exportan al extranjero.

2. Zonas Francas [78]

2.1.Descripción general del régimen

Esta ley fija una ambiciosa meta en la utilización de las zonas francas como posibles polos de desarrollo, planificando la creación de una Zona Franca por provincia, incluyendo las existentes[79] a efectos del cómputo y, adicionalmente hasta cuatro más ubicadas en regiones que, por su situación económica crítica o vecindad con otros países justifiquen la necesidad de su creación.

La creación de las Zonas Francas sólo puede materializarse en las provincias que hayan adherido a las previsiones de la ley, mediante convenio de adhesión celebrado entre el PEN y los titulares del Gobierno de las provincias y ratificado por ley provincial.

---

[78] Ley Nro. 24.331, reglamentada por R.G.Nro.270/98 AFIP

[79] .Leyes Nros. 5.142 y 8.092, respectivamente Zona Franca La Plata y Zona Franca Concepción del Uruguay.

Las zonas francas, definidas en la ley por remisión al Código Aduanero, son ámbitos no sometidos al control habitual del servicio aduanero en los que la introducción y extracción de bienes no están gravadas con tributos, salvo tasas retributivas de servicios, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico. Las áreas de dichas zonas deben ser deslindadas y cercadas respecto del territorio aduanero general.

Dichas zonas tienen como objetivo impulsar el comercio y la actividad exportadora, posibilitando que el aumento de eficiencia y la disminición de costos en las actividades desarrolladas, se extiendan a la inversión y al empleo.

Las actividades que pueden desarrollarse en las zonas son:

. las de almacenaje, comerciales, de servicios e industriales, ésta últimas exclusivamente con destino a la exportación al exterior del país.

. pueden fabricarse bienes de capital que no registren antecedentes de producción en el territorio aduanero general ni en áreas aduaneras especiales existentes, con el fin de introducirlos a dicho territorio, con sujeción, a efectos de su nacionalización, al régimen general de importación y a las normas tributarias que correspondan.

La autoridad de aplicación debe confeccionar un listado de bienes pasibles del tratamiento indicado y establecer los mecanismos que estime conveniente para autorizar la importación y respecto del pertinente control.

La explotación de las zonas francas pueden ser de carácter público o privado.

Las obras y la infraestructura necesarias para su funcionamiento corren por cuenta del concesionario.

Los usuarios son las personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, que adquieran el derecho a desarrollar actividades en la zona mediante el pago de un precio convenido.

2.2.Autoridad de aplicación

La autoridad de aplicación es el Ministerio de Economía y Obras y Servcios Públicos de la Nación. Por su parte, las provincias adheridas deben constituir, una comisión provincial para evaluar y seleccionar los proyectos que presenten los candidatos a la explotación de la zona, elaborar y elevar a la autoridad de aplicación el reglamento de funcionamiento y operación de las mismas, llamar a licitación pública, nacional o internacional para la concesión de su explotación y adjudicarla con aprobación de la referida autoridad o sin ella; si dicha autoridad no se expidiera dentro de los 90 días a partir de la evaluación de los antecedentes y resultados del acto licitatorio.

Asimismo, dichas provincias deben constituir un organismo público o mixto, en el que se encuentren representados los municipios comprendidos en el área de influencia de la zona y entidades empresarias y de producción, que ejercerá las funciones de comité de vigilancia.

2.3 Régimen fiscal y aduanero

Son aplicables a las zonas francas la totalidad de las disposiciones de carácter impositivo, aduanero y financiero, incluídas las de carácter penal, que rigen en el territorio aduanero general, con las salvedades introducidas por la ley y por el artículo 590 del Código Aduanero (no aplicabilidad de tributos a la introducción y extracción de mercaderías, salvo tasas retributivas de servicios).

Los usuarios no pueden acogerse a los beneficios y estímulos fiscales de regímenes de promoción industrial, regionales o sectoriales, creados a a crearse.

a.Mercaderías que ingresan a las zonas francas

Están exentas de los tributos que graven su importación para consumo, sea que provengan del territorio aduanero general, del territorio aduanero especial o de terceros países, presentes o futuros, con excepción de tasas correspondientes a servcios efectivamente prestados.

Pueden introducirse a las zonas, toda clase de mercaderías y servicios, aún cuando no se encuentren incluidos en las listas de importación permitidas, excepto armas, municiones y otras especies que atenten contra la moral, la salud, la sanidad vegetal y animal, la seguridad y la preservación del medio ambiente.

b.Mercaderías que salen de las zonas francas

Las mercaderias que salen de las zonas hacia terceros países están exentas del pago de tributos que gravaren la importación para consumo, vigentes o a crearse, salvo tasas correspondientes a servicios realmente prestados, es decir, que se tratan como exportaciones.

Cuando salen con destino al territorio aduanero general, se consideran en el mismo como una importación.

c.Mercaderías que salen del territorio aduanero general o especial

Las salidas del territorio aduanero general de mercaderías con destino a las zonas, se consideran como una exportación suspensiva.

d. Estímulos a las exportaciones

Los estímulos correspondientes a las exportaciones, efectuadas desde el territorio aduanero general a las zonas, se liquidan una vez que las mercaderías salgan de las mismas con destino a otro país, en el estado que poseía al ingresar o en otro estado.

La extracción de mercaderías de las zonas hacia terceros países no gozan de otros estímulos que los correspondientes a la devolución de tributos efectivamente pagados cuando sean pasibles de devolución a los exportadores del territorio aduanero general. También gozan de los estímulos establecidos de conformidad con los acuerdos internacionales suscriptos por la República.

e.Servicios básicos

Están exentos de todo impuesto nacional los servicios básicos que se presten en las zonas. Se consideran servicios básicos los que tienen por objeto la prestación o provisión de servicios de telecomunicaciones, gas, electricidad, agua corriente, cloacales y de desague.

f.Tributos provinciales

En los convenios de adhesión para el establecimiento de las zonas, los gobiernos provinciales deben comprometerse a no otorgar exención de los tributos provinciales, salvo tasas retributivas de servicios. Ello no obstante, pueden adherir a la exención nacional referidas a tributos que graven los servicios básicos y las exenciones que existan para las operaciones de exportación.

Asimismo, deben comprometerse a acordar con los municipios igual comportamiento respecto de los usuarios y actividades en las zonas francas.

2.4.Situación actual de las Zonas Francas

Hasta el presente y a partir del dictado de la Ley Nro 24.331, se impulsó el desarrollo de distintas zonas francas en el país. Algunas ya funcionan, otras, están a punto de hacerlo.

Existen dudas sobre si las zonas francas constituyen un instrumento útil para la exportación, en tanto su contribución a la fecha, no está a la altura de los objetivos que se pretenden alcanzar.

La mayor actividad que se está desarrollando en el comienzo del funcionamiento de las mismas, es en relación al servicio de depósito fiscal, si bien el objetivo de las zonas francas argentinas no es la de ser grandes depósitos fiscales, sino el de pretender una actividad exportadora, algunos importadores argentinos utilizan las zonas como lugar de concentración, para desde allí revender a otros países del área . Este es así, al amparo del beneficio de no abonar garantías y evitar el despacho en 15 días de la mercadería, antes de ser nacionalizada, en tanto se puede almacenar en la zona franca por tiempo indeterminado mercaderías de otros países sin necesidad de precisar un destino final.

Mientras la mercadería está en ella, no constituye una importación y, por lo tanto, no paga aranceles de importación, tasa de estadística, Iva.

La operatoria de exportación de productos fabricados en zona franca, uno de los objetivos de la ley, en la actualidad no es conveniente, porque no reciben reintegros por el valor agregado generado en la zona franca, que oscilan entre entre el 2% y el 15%, las fábricas deben ser 100% exportadoras y por estar en la zona, pierden el orígen Mercosur, con lo que sus productos no accederían a éste.

De este modo, el importador posterga el desembolso de un monto que puede superar el 50% del valor de la mercadería y que, en importaciones financiadas, constituyen la única erogación cash.

Mientras la mercadería permanece en zona franca se realizan tareas de control de calidad, clasificación, división, acondicionamiento, muestra, exhibición, incluso venta, como así también la inspección previa de preembarque.

También se reexporta total o parcialmente a otros países, como si nunca hubiera estado en el país.

Algunos importadores argentinos, ya adquieren para toda la región y luego distribuyen desde la Zona Franca La Plata al Mercosur, Chile, Bolivia.

Esta operaciones descriptas son factibles a través de las zona franca o tienen alternativas más costosas.

La mayor parte de las empresas que operan actualmente en la zona franca manejan su stock de insumos, repuestos y productos de orígen importado desde las zonas francas y a medida que se genera la necesidad o se realizan las ventas, despachan a plaza, fraccionando tantas veces como convenga.

Otras firmas, combinan diferentes importaciones, algunas de las cuales pueden ser despachadas para su industrialización al Territorio Especial Aduanero de Tierra del Fuego (especialmente electrónicos) o a exportaciones a países limítrofes y al mercado interno directamente.

Para tener una idea de las cifras relativas de estos movimientos, de la mercadería que sale de la Zona Franca de La Plata, el 93%, se destina al mercado interno como importación definitiva, algo más del 1%, va a Tierra del Fuego y, un porcentaje similar, se introduce como importación transitoria. Las reexportaciones suman aproximadamente el 4% y tienen como destino, Brasil, Uruguay, Chile, Paraguay y Bolivia.

De la mercadería que se importa a la Zona Franca de La Plata, representa el 3.8% del total de las mercaderías que ingresan al país, que se calculan en $ 2.700 millones.

En la Zona Franca de La Plata, se produjo un récord de actividad en noviembre del presente año, los ingresos totalizaron 80 millones, en tanto, los egresos $47 millones. La mercadería ingresada provino en un 42% de Asia, un 36% de USA y Canadá, un 19% de Europa y un 2% de América del Sur. Se comprobó que por cada puesto de trabajo que se genera dentro de la zona franca, se crean dos puestos indirectos en la zona de influencia.

En cambio, en las zonas francas del interior, San Luis y Tucumán, aunque mueven volúmenes mucho menores, la expansión relativa es similar a la Zona Franca La Plata. En el cuarto mes de existencia, en la Zona Franca Tucumán, los stocks de mercaderías ascendieron de $296 mil a $1.3 millón.

A la fecha, se ha desatado una controversia entre las Zonas Francas y los Depósitos Fiscales, respecto del papel que debe cumplir cada servicio en los negocios del comercio exterior.

La discusión gira alrededor del plazo de permanencia para almacenar mercaderías de importación y de exportación. Mientras que la Cámara de Depósitos Fiscales solicita la extensión de los actuales 15 días (prorrogables a otros 15) a 60 días, también prorrogable, la gerencia de Zonas Francas, rechaza esta iniciativa por considerar que los importadores preferirán almacenar sus productos en los depósitos fiscales en vez de hacerlo en las zonas francas.

Entiende la gerencia de zonas francas que se generaría una competencia desleal, en tanto en las mismas existen fuertes inversiones y se crean fuentes de trabajo, mientras que los depósitos fiscales son nada más que galpones.

Según la ley Nro 24.331, las zonas francas tienen un plazo de hasta 5 años para almacenar las mercaderías.

Por otra parte, actualmente las zonas francas tienen idea de modificar la legislación vigente, fundamentalmente, solicitando que el 30% de la producción realizada en la zona, se pueda exportar al mercado local, lo que hoy está prohibido, todo lo que se fabrique en el predio debe ser exportado a terceros países. Asimismo pretenden la no aplicación del Iva, por las compras en el mercado interno argentino, como sucede con las mercaderías que vienen de terceros países, hasta su nacionalización.

2.5 Zonas Francas y conexión con el Mercosur

La Decisión Nro. 8/94 del Consejo del Mercosur dispone que los Estados Partes aplicarán el arancel externo común a las mercaderías provenientes de zonas francas o de procesamiento de exportaciones.

Esta disposición señala también que los países podrán aplicar salvaguardias y otras acciones en el marco del GATT contra los productos procedentes de estas zonas.

El resultado práctico de esta disposición es que las zonas francas no se utilizan para los productos originarios de los países del Mercosur.

Desde las zonas francas se puede exportar al Mercosur, sin ninguna otra limitación que el pago del arancel externo común (AEC) al ingresar a estos países. En cambio, si el producto es originario de uno de los países del Mercosur, no conviene hacer stock en zona franca, ya que al pasar por ésta pierde la ventaja de su orígen Mercosur y cuando ingrese a cualquier país del acuerdo deberá tributar el AEC, como si viniera de afuera de la región.

Esta pérdida de orígen no conforma a varios países de la Unión Aduanera, por lo cual la Comisión Técnica de Asuntos Aduaneros del Mercosur propuso la modificación de la Decisión Nro.8/94 a la Comisión de Comercio, a efectos de que los productos que pasen por las zonas francas, y no reciban ninguna clase de procesamiento ni fraccionamiento, conserven su orígen. Esta iniciativa, cuya adopción se prometía a mediados de 1997, a la fecha no se ha logrado.

Hay opiniones que consideran que la profusión de nuevas zonas francas no es compatible con el desarrollo del Mercosur y que se deberían coordinar la cantidad de las mismas entre los países, en tanto el régimen en Argentina, en la actualidad y potencialmente, estaría más desarrollado.

CUADRO 17

ARGENTINA

RESUMEN DE COSTOS FISCALES POR REGIMENES

(en millones de pesos)

			Totales
-Régimen industrial Tierra del Fuego-			
(período 1998 a 2013)			
.exención derechos de importación:		8	
.exención Iva-compras e Iva-ventas:		136	
.exención impuesto a las ganancias:		16	
Total: 160*16 años			**2.560**
-Régimen industrial-Bonos de crédito fiscal			
(período1992-2009)-Dto.2054/92			
.impuesto a las ganancias:		378	
.iva-compras:		4.283	
.iva-saldo:		3.359	
.impuesto sobre los activos:		140	**8.160**
-Régimen industrial-			
Extensión de beneficios al año 2000 -Dto.857/97			**80**
-Régimen industrial-			
Flexibilización de condiciones			
en cuatro provincias-Dto. 804/96			
Monto estimado total			**4000**
-Régimen no industrial-			
(proyectos imputados período 1990-1997)			
.diferimientos otorgados :		2.015	
.exención impuesto a las ganancias:		306	**2.321**
-Régimen de promoción minera: Ley Nro.22.095			
(período 1998-2005)			
exención IVA			**13**
-Régimen de promoción minera-Ley Nro 24196			
(período 1993-1997)			
.exención de derechos de importación:		129	
.impuesto a las ganancias:		6	**135**
.amortización acelerada:	2.3		
.previsión medio ambiente:	1.3		
.doble deducción:	2.4		

A.3. Evaluación y resúmen

Argentina se ha caracterízado por tener una política promocional amplia en materia de incentivos tributarios, tanto en relación a la variedad de los impuestos a los que se ha referido, como en lo que concierne al tiempo de duración de los beneficios y a la diversidad de incentivos otorgados. En los primeros años de otorgamiento de incentivos en regímenes de promoción los mismos afectaban especialmente al impuesto a las ganancias y a otros pocos tributos directos; a partir de la década del setenta, comenzaron a extenderse a otros tributos, tales como capitales, impuestos de importación e impuestos al valor agregado.

En el *régimen promocional industrial*, -nacional, de las cuatro provincias y el de Tierra del Fuego-, continúa suspendido el otorgamiento de nuevos beneficios, desde el año 1989 hasta fines de 1999. Excepción a esta suspensión, se produjo en 1997, cuando se otorgó un cupo muy puntual, para una zona con grandes problemas sociales, de $1 millón, en Plaza Huincul-Cutral-Có, provincia de Neuquén, equivalente a un monto de inversión de $20 millones.

El *sistema nacional de promoción industrial*, instituído por Ley Nro.23.614 en el año 1988, nunca ha sido implementado, atento no haberse dictado los decretos reglamentarios.
El único régimen que sustituyó la forma de utilización de beneficios fue el industrial - Leyes Nros. 21.608 y 22.021 y modificatorias- en el año 1992, de una forma implícita a otra instrumentada a través de bonos de crédito fiscal a acreeditar en una cuenta corriente computarizada, no obstante, las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para hacerlo en los regímenes agropecuarios, turísticos y mineros.

En la *promoción industrial,* se otorgaron los siguientes beneficios a la *empresa titular del proyecto:* exención de los derechos de importación, normalmente sobre los bienes de capital y repuestos, exención en IVA - Iva-compras e Iva-saldo, en los impuestos patrimoniales generales y en el impuesto a las ganancias. Normalmente, se otorgaron exenciones en función de una escala fija decreciente, por un plazo determinado, generalmente de 10 a 15 años, como así también, otros incentivos, como diferimientos y desgravaciones. En cambio, a los *inversionistas en empresas promovidas*, se les permitió optar entre diferir el impuesto a las ganancias, al valor agregado, sobre el patrimonio, por un monto equivalente a un porcentaje de la inversión ó la deducción de las inversiones de la base imponible del impuesto a las ganancias.

En la actualidad, se usufructúan los beneficios promocionales referidos al *regímen de promoción industrial*, por proyectos aprobados hasta el 31.12.88, correspondiente *al régimen industrial nacional y de las cuatro provincias,* hasta como mínimo el año 2009

Por el régimen de *promoción industrial*, corresponden actualmente 1200 proyectos activos, por proyectos aprobados hasta 1988, de la Nación y de las cuatro provincias. Genera un costo fiscal total del orden de $8.100 millones para el período de beneficios, desde 1992 hasta el año 2009. El mayor costo fiscal corresponde a los beneficios del IVA-Compras, representando el 53% del costo fiscal total, la participación asciende al 94% si se considera el total del IVA.
De la comparación del *régimen industrial nacional con el de las cuatro provincias*, surge que el 90% de los beneficios fiscales otorgados corresponden a las mismas.

Del análisis del *costo fiscal entre las cuatro provincias* se observa que la más beneficiada es la provincia de San Luis, atento la cantidad de proyectos que la misma aprobó en 1986, en violación al cupo presupuestario anual.

No obstante la *suspensión en el otorgamiento de beneficios de carácter industrial*, enmarcada dentro de una política tributaria restrictiva, en los últimos tres años, la misma, en materia de incentivos no ha sido demasiado coherente, en razón de haberse dictado una serie de normas en distinto sentido, en algunos casos controlando, regulando y restringiendo, en otros, haciendo renacer mayores beneficios o extendiéndolos, como los que se detallan:

La extensión en el uso de beneficios al año 2000, para los proyectos cuyo período de finalización de beneficios correspondan a los años 1997, 1998 y 1999, incluyen sólo a las empresas titulares de proyectos industriales comprendidos en el régimen nacional de la Ley Nro. 21.608, es decir, que se excluyen a las cuatro provincias. En cuanto a los motivos de la prórroga, se origina en que las industrias sin los incentivos no podrían subsistir y al posible desempleo de la mano de obra en la zona. El *costo fiscal* de la presente medida significa una pérdida para el Fisco de $ 34 millones para el año 1998, para el año 1999 se estiman $24 millones y para el año 2000, en $ 20 millones. Actualmente, hay alrededor de 40 proyectos al amparo de la promoción industrial extendida al año 2000, beneficiando en un 90% a la provincia de Chubut.

Por la *flexibilización de condiciones en las cuatro provincias* se activan alrededor de 320 proyectos, que en su momento ni siquiera cumplieron con la obligación de empadronarse, correspondiéndole a San Luis, un monto estimado a futuro muy significativo. Este régimen no opera para el régimen nacional industrial de la Ley Nro. 21.608. El costo fiscal para el año 1997, se estimó en el orden de $260 millones. Para 1998, ascenderá a $ 84 millones, para 1999, se prevén $280 millones. No es posible avanzar más sobre el costo fiscal total futuro de este régimen, en tanto el mismo surge a medida que las provincias presentan los proyectos, previo análisis de la DGI. No obstante, por la magnitud de las cifras que se conocen, suponemos que representará una promoción industrial en paralelo.

Se *otorgan actualmente* beneficios en el *régimen minero, en el régimen no industrial -actividades agrícolas, ganaderas y turísticas-,* en todo el país y, recientemente se prevén otorgar incentivos en los *régimenes forestales y de energía eólica y solar.* Debe señalarse, que los regímenes promocionales argentinos no discriminan en contra de los inversores extranjeros, los que están sujetos a igual trámite y sometidos a las mismas autoridades para la aprobación de proyectos, que les cabe a los inversores locales.

En el regímen de *promoción no industrial*, nunca fue suspendido el otorgamiento de beneficios. Concede en la actualidad, incentivos que guardan similitud con los otorgados en la promoción industrial, en cuanto al mecanismo con que operan -exención, diferimiento o deducción-. En cambio, la diversidad de impuestos en los que operaban los incentivos se hallan virtualmente reducidos. Se otorga como beneficio a *la empresa titular*, la exención en el impuesto a las ganancias por 15 años, con escala decreciente (100% de la escala en la actividad agropecuaria y un 70% en la actividad turística). Para el *inversor,* se otorga el beneficio de opción entre diferimiento de las inversiones (50% de la inversión en la actividad turística ó 75% en actividad agropecuaria) en los impuestos sobre los bienes personales, iva y/o ganancias, o la deducción de las inversiones en la base imponible del impuesto a las ganancias.

La *promoción no industrial* actual descansa básicamente en el beneficio de *diferimiento de impuestos otorgado a los inversionistas*, es "el beneficio" de esta década y se optó en un 100% por éste, en desmedro de la *deducción en la base del impuesto a las ganancias* de los montos invertidos. Si bien este incentivo no debería reducir las recaudaciones en el tiempo, ya que sólo difiere o pospone las mismas para su posterior devolución, naturalmente, que ante un régimen abierto, a través de sucesivas prórrogas, significa una pérdida permanente. Opera en la práctica como un préstamo a largo plazo para el inversor, para el caso de que se devuelva, o un subsidio directo, cuando la puesta en marcha del proyecto se fija muy para futuro, funcionando como exención en los impuestos en que aplican.

En cuanto a los efectos sobre la inversión, se cuentan con datos de la inversión comprometida en la *promoción agropecuaria, turística e industrial Cutral Có*, por los proyectos imputados al cupo presupuestario en el período 1990-1997. De los mismos, surge que el total de la inversión comprometida asciende a $ 2.759 millones para todo el régimen. Si consideramos el total de la *promoción no industrial*, que incluye agropecuaria y turística, la inversión agropecuaria representa un 96% del total.

En relación al *efecto sobre el empleo de mano de obra*, en la promoción agropecuaria y turística, por proyectos imputados en el período 1990-1997, se cuentan con algunos datos de ocupación de mano de obra comprometida y en otros casos, de la ocupación efectiva en algunas provincias.

Aún contando con toda la información, puede afirmarse que este es un régimen no a favor del desarrollo de proyectos con utilización de mano de obra, no incentiva la inversión en capital humano. Esto tiene que ver que con el hecho de que la exención no considera incentivos sobre los impuestos al trabajo del personal empleado. Asimismo, de una simple observación, resulta que la inversión por persona empleada es muy elevada en este tipo de emprendimientos.

En el *régimen industrial de Tierra del Fuego*, se usufructúan los siguientes incentivos tributarios hasta el año 2013, por proyectos aprobados hasta 1989: . *A la importación de insumos y de bienes de capital:* exención total de aranceles para todas las actividades industriales y exención total de impuestos y tasas . *A la adquisición de insumos nacionales:* tratamiento del IVA como en los casos de exportación al exterior . *A las ventas al Territiorio Continental Nacional*: apropiación de un crédito fiscal presunto equivalente al 100% de la tasa vigente del IVA, calculada sobre el precio de primera venta al contado. . *A las exportaciones al Exterior:* reembolso general según posición arancelaria y un reembolso del 12% en concepto de Puertos Patagónicos . *A los resultados de la operación:* exención total del impuesto por el 100% de las ventas al Territorio Continental Nacional.

El *régimen minero* contempla estabilidad fiscal por 30 años, exención a determinadas importaciones y, en el impuesto a las ganancias, se prevé como incentivos, la amortización acelerada, la doble deducción de gastos y no se incluye como beneficio principal disposiciones exentivas, salvo, el caso de ganancias originadas en el aporte de minas o derechos mineros a empresas mineras.

La *actividad forestal*, así como el *aprovechamiento de bosques*, contempla como *único incentivo tributario* un régimen de *estabilidad fiscal por 33 años,* que no alcanza al IVA, a los recursos de la seguridad social y a los tributos aduaneros.

Recientemente, se ha publicado un *nuevo régimen nacional de energía eólica y solar,* otorgándo dos incentivos tributarios: . *diferimiento* del pago de las sumas que deban abonar en concepto de impuesto al valor agregado, por las inversiones de capital destinadas a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares, por el término de 15 años, los que se pagarán en 15 anualidades, a partir del vencimiento del último diferimiento *y* . *estabilidad fiscal*, por el término de 15 años, para toda actividad de generación de energía eólica y solar que vuelque su energía en los mercados mayoristas y/o que esté destinada a la prestación de servicios públicos prevista por la Ley.

Si analizamos *los incentivos tributarios por impuesto*, otorgados en la actualidad y los que pueden usufructuarse por régimenes anteriores, habría que destacar como positivo, que los mismos se hallan concentrados en pocos tributos. Esta situación deriva de la tendencia en el mismo sentido, que el operado en la estructura tributaria en los últimos años, tendencia que favorece a la

administración tributaria al permitirle concentrar su acción y especializarse en un menor número de gravámenes.

Si se analizan los incentivos contenidos por impuesto, se obtiene el siguiente panorama:
Se concede actualmente la exención de los ***derechos de importación,*** como forma de reducir el costo inicial de inversión, en el *régimen minero* por importaciones de determinados bienes de capital y en el *regimen de Tierra del Fuego,* aunque ha perdido significatividad este incentivo, se usufructúa por proyectos anteriores, hasta el año 2013.

Incentivos en el ***IVA-importación,*** se usufructúan como exención en el *régimen de Tierra del Fuego.* En el régimen de *promoción minera*, si bien no se otorgan beneficios, rige un régimen de devolución anticipada del impuesto, que funciona como un beneficio financiero. En el régimen *de promoción industrial*, si bien está suspendido el otorgamiento de beneficios, sucede que se permite aplicar el monto acreditado por Iva, que surge de la cuenta corriente computarizada, al pago del Iva -importación.

Incentivos en el ***Iva- mercado interno - Iva Compras e Iva Saldo-*** introduce un sesgo contrario a las exportaciones, al resultar en un subsidio mayor para los productos destinados en el mercado interno. Se hizo un uso intensivo y abusivo de los mismos y no se otorga como nuevo beneficio desde 1989 en ningún régimen. En la actualidad, se usufructúa el beneficio en el *régimen industrial,* a través de bonos de crédito fiscal, diminuyendo el impuesto a pagar. Los beneficiarios del *régimen de Tierra del Fuego,* usufructúan el beneficio de exención, hasta el año 2013. Los beneficiarios del régimen anterior de *promoción minera de la Ley Nro. 22.095*, usufructúan beneficios de Iva mercado interno, hasta el año 2005, según escala decreciente, no siendo muy significativo el costo fiscal a la fecha.

Los incentivos en el ***impuesto sobre los activos empresarios,*** se otorgaron incentivos con generosidad en el *regímen industrial.* De restablecerse el impuesto, como ha generado derechos adquiridos, las empresas industriales podrán hacer uso de los montos acreditados en sus cuentas corrientes computarizadas, hasta el año 2009. Asimismo, se prevé la exención en el *régimen minero* sobre los bienes incluídos en el régimen. En el *régimen industrial de Tierra del Fuego,* las empresas instaladas allí gozarían de la exención de este impuesto hasta el año 2013.

El ***Impuesto sobre los bienes personales,*** se encuentra disminuído por efecto de la aplicación de los diferimientos, por parte de los inversores personas físicas, en el *régimen de promoción agropecuaria y turística*, que funcionan en la práctica como una exención en el impuesto.

En el ***impuesto a las ganancias,*** se otorga como único beneficio a la *empresa titular* en el *régimen de promoción no industrial,* la *exención* por aplicación de escala decreciente por 15 años. En el *régimen minero* se otorgan beneficios de *amortización acelerada, doble deducción de gastos, exención de las utilidades de aportes de minas y derechos mineros.* Los beneficiarios del *régimen de Tierra del Fuego,* usufructúan la *exención* en el impuesto, hasta el año 2013. Asimismo, el impuesto se encuentra afectado por la aplicación de los diferimientos, por parte de los inversores, en el *régimen de promoción agropecuaria y turística*, que funcionan en la práctica como una exención en el impuesto.

El beneficio *de* ***estabilidad fiscal,*** se prevé en tres regímenes, dos muy recientes. En el *régimen minero*, por 30 años, no alcanza al IVA y, por no estar expresamente contemplado en la ley, las compañías mineras pretenden incluir en la estabilidad fiscal a los recursos de la seguridad social. En *la actividad forestal,* por el término de 33 años, con exclusión expresa del IVA, los recursos de la seguridad social y los tributos aduaneros. En el reciente *régimen de energía eólica y solar,* la estabilidad fiscal es por 15 años.

En cuanto al beneficio de ***diferimiento,*** afecta a los impuestos al valor agregado, ganancias y bienes personales en el *régimen de promoción no-industrial* y funcionan como exención en el impuesto en que se aplican. A efectos de tener una idea de la magnitud anual y de la proporción entre impuestos, se cuentan con datos consolidados de la aplicación de los mismos en las declaraciones juradas de IVA, por el ejercicio 1997, en que han disminuido el impuesto a pagar en $300 millones y, en el impuesto a las ganancias por el ejercico 1996, $21 millones. Además, para todo el *régimen no industrial*, por proyectos imputados en el período 1990 -1997, con efecto hasta el año 2029, el monto teórico total del beneficio de diferimiento de inversionistas a usufructuar sería de $2.015 millones y se acercaría bastante al costo fiscal real, en tanto su cálculo es en base a la inversión comprometida total. Otro régimen que contempla el beneficio de *diferimiento*, sólo en el IVA, es el *nuevo régimen nacional de energía eólica y solar,* pero el régimen no se ha reglamentado.

Finalmente, el *IVA* es el impuesto que actualmente *se encuentra más erosionado,* como consecuencia de los incentivos tributarios otorgados en regímenes promocionales. La situación se exterioriza, en el análisis consolidado anual de las declaraciones juradas del IVA:

i. por la aplicación de los bonos de crédito fiscal al pago del impuesto.

ii.los diferimientos aplicados.

iii.las operaciones con tratamiento preferencial.

Estos rubros contribuyen a explicar el efecto reductor en el impuesto.

Los *regímenes que prevén en su legislación el cálculo del costo fiscal teórico* están referidos a las actividades *no industriales* y a la *industrial.* Los *regímenes minero, de energía eólica y solar, forestal y el mismo de Tierra del Fuego*, no prevén su cálculo en la legislación. El régimen vigente en la *promoción de actividades agropecuaria y turística*, tiene asignación de cupos presupuestarios específicos para determinadas provincias y, en el resto del país, de un cupo administrado por la Nación. Es decir que a la fecha, en el *régimen de promoción no industrial* co-existen autoridades de aplicación provinciales y la autoridad de aplicación nacional.

En cuanto *al efecto sobre la estructura tributaria* [80]"no cabe duda que la generosidad y profusión de los incentivos fiscales ha distorsionado y sigue distorsionando gravemente el sistema tributario, además de representar un nivel importante de gastos fiscales, sobre los que se sigue ejerciendo en algunos casos poco control administrativo, afectando seriamente la equidad, generalidad y la eficiencia del sistema. Los incentivos reducen la progresividad del sistema fiscal, debido a que los mecanismos de diferimiento de impuestos y desgravaciones, benefician más a quien proporcionalmente más debe contribuir. La existencia de estos incentivos también conlleva a la ruptura de la neutralidad del sistema impositivo, situación que es particularmente relevante en el caso del Iva. Los incentivos fiscales otorgados contra este impuesto piramidan los beneficios sobre el valor bruto de producción y desincentivan las exportaciones al suponer un subsidio mayor para los productos destinados al mercado interno".

Un aspecto que debe evaluarse adecuadamente es el referente a *la administración de los regimenes de incentivos y,* el mayor problema en la materia, es la descentralización del manejo de los mismos del cual se derivan otras implicancias. Las Leyes de Promoción Industrial Nros. 20.560 y 21.608, de aplicación en el ámbito nacional, funcionaron más bien en forma controlada. Las distorsiones del sistema comienzan a principios de la década del 80, cuando se incorporan los esquemas provinciales, no por la legislación en sí, sino por la falta de controles adecuados en todo el cumplimiento de los proyectos. La década pasada, podríamos caracterizarla como de gran abuso en el uso de incentivos. Las dificultades en el control y seguimiento del cumplimiento fiscal que encontró la DGI, no sólo se produjeron por parte de los contribuyentes con proyectos promovidos, sino también, de los no promovidos por "efecto demostración", induciendo a la evasión, sumado a que por haber sido el régimen de promocón industrial un subsidio implícito, fue muy difícil de controlar. A las dificultades señaladas, hay que sumarles las causadas por no ser la D.G.I., autoridad de aplicación en el otorgamiento de beneficios tributarios en los regímenes de promoción.

En cuanto a la evasión fiscal en el sistema de incentivos, la historia de la promoción industrial en la Argentina estuvo siempre marcada por escandalos de corrupción y dudas sobre las inversiones

[80] González Cano, H.: Bol DGI Nro 427, pág.616

que las empresas promovidas prometían, sobre la cantidad de personal ocupado realmente, el cumplimiento del objeto promocional, la producción comprometida, etc. Estos ilícitos fueron desde quienes se dedicaron a fabricar en zona no promocionada, enviar los productos a la zona beneficiada y de allí volver a entregarlos. En estos últimos años, se ha detectado en la promoción agropecuaria, que los mayores problemas están relacionados con la falta de controles efectivos por parte de los gobiernos provinciales, en tanto, se usufructúan diferimientos impositivos que representan un altísimo costo fiscal, calculados sobre montos de inversiones que no se sabe con certeza si han sido realizadas. Se han detectado desfasajes importantes entre el momento de la utilización del beneficio de diferimiento y la aplicación del capital al proyecto. El problema de la promoción a través de de incentivos tributarios como se utilizan actualmente, es el efecto multiplicador que produce en la evasión.

En cuanto a las *dificultades para estimar el costo fiscal real* de los subsidios ocultos, en la década pasada sólo se contaba con estadísticas del costo fiscal teórico a precios promedio del presupuesto del año de imputación de los mismos, muy alejado del real, lo que hacía muy difícil estimar el costo fiscal de los incentivos. En la actualidad, consideramos que se ha mejorado un poco. Para la realización del presente trabajo se han obtenido cuantificaciones de las principales medidas de los distintos regímenes, que, aún en los casos de obtención de datos teóricos, los mismos resultan bastante consistentes y confiables por la fuente de la cual provienen.

Un comentario aparte merece la AFIP, que en estos últimos años ha creado un área especial con competencia en regímenes de promoción especiales, pero tenemos conocimiento que la misma se ha dedicado a administrar todo lo relacionado con la cuenta corriente computarizada de la promoción industrial. Existe dentro del ámbito de la AFIP un área de fiscalización especial de estas empresas, pero no ha sido fácil obtener los resultados realmente obtenidos de éstas fiscalizaciones.

La evidencia empírica nos muestra que correspondería eliminar al tributo del protagonismo en los regímenes de promoción, por las distorsiones que ha generado su uso en el sistema tributario en general, en cambio, deberían ser instrumentados a través de subsidios directos, condicionando el cumplimiento de objetivos, a cuenta de la coparticipación. No obstante, aún quedan fondos comprometidos a futuro, por derechos adquiridos que representan una pesada carga para toda la sociedad.

Siempre existió la duda por cuanto tiempo las empresas que se han instalado sin ninguna vocación en las provincias promocionadas, van a permanecer en éstas, una vez finalizada la promoción. Nos queda esperar hasta el año 2009 en la promoción industrial, hasta el 2013 en Tierra del Fuego y hasta el 2029, en la promoción agropecuaria y turística, para responder a este interrogante.

De seguir instalado el régimen de incentivos, dado el contexto actual, debería dar preponderancia a la ocupación de mano de obra por sobre todas las cosas, considerándose como incentivo la exención total de las cargas sociales por parte del empleador y la doble, triple, etc. deducción de los salarios abonados en el impuesto a las ganancias, a diferencia de lo ocurrido hasta el presente.

Atento a que se observa nuevamente una actitud permisiva en el otorgamiento de los incentivos tributarios, se hace necesario reveer lo legislado hasta el presente con efectos futuros, atento el plazo de suspensión para el otorgamiento de beneficios en la promoción industrial, vence en diciembre de 1999. Para finalizar, si no existe un control sostenido y eficiente de los proyectos, por parte de las autoridades de aplicación y del organismo recaudador, cualquier sistema por más perfecto que sea, se desvirtuará en la práctica.

En la *Argentina,* el régimen de *zonas francas* potencialmente tiene gran difusión, se prevé una zona franca por provincia, y es el régimen que normalmente se aplica a esos ámbitos: deben estar cercadas, sólo pueden estar habitadas por el personal de vigilancia, está prohibido el consumo en la zona salvo el requerido para las actividades que en ella se desarrollan, estas últimas están perfectamente reguladas.

Una distinción es en lo concerniente a la autorización por parte del Poder Ejecutivo a realizar operaciones al por menor en una zona franca de ciudades o localidades fronterizas con países limítrofes que posean zonas francas en sus territorios. Esta facultad se ha hecho uso en el caso de las Zonas Francas de Caleta Olivia y Río Gallegos en Santa Cruz, que ha originado el otorgamiento de beneficios referidos a los derechos de importación e impuestos al consumo, en casi la totalidad del territorio provincial comprendido en el territorio aduanero especial.

De los tratamientos tributarios dispensados a estos regímenes, *el Area Aduanera Especial,* en Tierra del Fuego, originó en su momento grandes distorsiones, no sólo por la exención de impuestos nacionales otorgada a las actividades y operaciones realizadas en su territorio y a los bienes ubicados en el mismo, además de incorporar un régimen de promoción industrial, sino por el tratamiento que se dispensa a los productos que se consideran originarios del área cuando se internan al territorio aduanero general.

B.BRASIL

1. Incentivos tributarios

Los Estados y el Distrito Federal no pueden otorgar beneficios fiscales -que pueden consistir en exenciones, reducciones de la base de cálculo, créditos presuntos u otros beneficios-, sin un

convenio autorizativo celebrado en el Consejo de Política Hacendaria (CONFAZ), cuerpo colegiado integrado por los Ministros de Hacienda de los estados y presidido por el Ministro de Hacienda Federal. En realidad, el CONFAZ es el organismo de coordinación de las políticas tributarias estaduales y funciona como un centro de negociaciones, en el que distintas jurisdicciones se hacen concesiones mutuas para lograr la posibilidad de aplicar ciertos beneficios. [81]

Tratándose de beneficios fiscales, la autorización debe otorgarse por unanimidad, sin que el Presidente del Colegiado tenga voto. Por otra parte, las autorizaciones pueden otorgarse para una o varias unidades de la Federación y no con alcance general, a lo que debe agregarse que no tienen efecto vinculante, por lo que para que los beneficios autorizados causen efecto, es necesario que los estados interesados dicten leyes comprendiéndolos en la legislación del gravámen.

Dado el elevado número de convenios, en general son grandes proyectos, así como el hecho de que los convenios autorizativos suelen no tener alcance general, sino referirse a una jurisdicción estadual o varias de ellas, al tener en cuenta aspectos concernientes a producciones locales, es posible afirmar que las 27 legislaciones del ICMS difieren en los beneficios fiscales que otorgan, por lo que el análisis de los incentivos estaduales requiere un estudio abarcativo y profundo de todas ellas.

Los beneficios a la producción local de bienes y servicios discrimina contra los bienes importados al Estado, entre los que, naturalmente se incluyen los del Mercosur. Este tipo de incentivos discriminatorios se ha difundido tanto que se habla de una verdadera "guerra de incentivos"[82] desatada actualmente entre los estados, lo que llevó hasta que algunos de ellos hayan acordado beneficios sin que medie convenios del CONFAZ que los autoricen [83]. Asimismo, los estados otorgan incentivos financieros a la inversión, recurriendo a sus bancos estaduales a efectos de obtener fondos a tasa subsidiada, para financiar el ICMS, conformando indirectamente un incentivo tributario.[84]

Como ilustrativo de lo que está ocurriendo, estos incentivos fueron aplicados en más de 20 casos concretos en la industria automotríz, una de las más beneficiadas, en los siguientes estados y con los siguientes alcances:

---

[81]El ICMS(Impuesto a la circulación de mercaderías y servicios de transporte interestadual y de comunicaciones) es un tributo general a las ventas de mercaderías y servicios de transporte que aplican todos los estados, que alcanzan todas las etapas de importación, producción y comercialización, tipo valor agregado. Se aplica en 26 estados y el Distrito Federal(Brasilia) El Impuesto Municipal sobre Servicios-el ISS-, se aplica a nivel de municipios y, salvo los servicios interestaduales e intermunicipales de transporte y comunicaciones gravados por el ICMS, la generalidad de los servicios se gravan por este impuesto. El impuesto de mayor importancia es el *Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios de Transporte Interestadual e Intermunicipal y de Comunicaciones-ICMS* -que es un impuesto estadual.

[82]A través de distintos proyectos de reformas tributarias, se trata de restarle facultad a los estados para aplicar este tipo de imposición y manejar los subsidios según sus necesidades.

[83]El estado de San Pablo, eximió unilateralmente del impuesto a una empresa automotríz europea a fin de que se instalara en su jurisdicción.

[82] El estado de Río Grande Do Sul, a través de los programas denominados FUNDOPEN, destinados a apoyar la implantación y la expansión de proyectos industriales; PROPLAST, programa de desarrollo de la industria de transformación de productos petroquímicos y PRIN, programa de recuperación industrial.

. Minas Gerais: reducción del pago del ICMS a la radicación de plantas y préstamos estatales subsidiados por 7% de la inversión comprometida durante los 10 años siguientes a la instalación de las terminales. Este beneficio lo utiliza la empresa Mercedenz Benz.
. Río de Janeiro: eliminación por 5 años del ICMS y prórroga por 10 años del pago de los intereses de los préstamos oficiales. Lo utiliza la empresa Volkswagen.
. San Pablo: exención del ICMS por 10 años y financiamiento oficial a tasa subsidiada. Lo utiliza la empresa Honda.
. Río Grande Do Sul: financiamiento oficial de la instalacíon de una planta y subsidio del pago del ICMS. Lo usufructúan las empresas Ford y Volkswagen.
. Bahía: subsidios oficiales al ICMS por 10 años y préstamos por la instalación del 50% de las terminales. La coreana Asia estaría por radicarse en Salvador.

Para el desarrollo de los incentivos tributarios y otros regímenes en este país seguiremos los lineamientos del exhaustivo trabajo realizado por el Dr. Balbi, R.[85]

1.1.Incentivos a la actividad industrial

a.Incentivos de carácter general

i. Depreciación acelerada incentivada [86]

Las beneficiarias son las personas jurídicas que ejerzan actividades industriales y el incentivo opera a través del *Impuesto a la Renta,* con el límite de que la depreciación acumulada, incluida la normal y la acelerada, no pueden exceder el costo de adquisición del bien, corregido monetariamente.
Sin perjuicio del cómputo de la depreciación normal, se puede depreciar en 24 cuotas mensuales el costo de adquisición o construcción de máquinas y equipamientos nuevos, utilizados en el proceso industrial del adquirente, por los bienes adquiridos hasta el 31.12.93.

ii. Exención para equipamiento, máquinas, aparatos e instrumentos para la industria [87]

El incentivo opera a través del *Impuesto sobre los Productos Industrializados* (IPI) y consiste en la exención del impuesto, para los equipamientos, máquinas, aparatos e instrumentos nuevos, importados o de fabricación nacional. El beneficio se aplica a los hechos imponibles que tengan lugar hasta el 31.12.98.

b.Incentivos a la ejecución de programas

---

[85] Balbi, R.:"La armonización tributaria en el Mercosur-Incentivos tributarios y tratamientos dispensados en los impuestos internos respecto de ámbitos que no integran el territorio aduanero general" Junio 1996-(CITAF-OEA)-Doc Nro. T. 35
[86] Ley Nro 8383/91
[87].Medida Provisoria Nro. 1.370 del 28.5.96.

i.Programas sectoriales integrados (PSI)[88]

En la actualidad los beneficios se redujeron sensiblemente, el único que se aplica opera a través del *Impuesto a la Renta*, como *depreciación acelerada* de máquinas, equipamientos, aparatos e instrumentos nuevos, de producción nacional, utilizados en el proceso de producción en actividades de desarrollo tecnológico industrial, para los Programas Sectoriales Integrados, aprobados hasta el 31.6.93. La concesión del beneficio se otorga sin perjuicio del cómputo de la depreciación normal y en función de un porcentaje de esta última, 100% ó 50% según la fecha de aprobación de los programas.

Las beneficiarias son las empresa que ejecuten este tipo de programas, que tengan por objeto mejorar la competitividad del sector industrial, eliminar puntos de estrangulamiento en la atención del mercado nacional y en metas de importación.

Originalmente, se otorgaban beneficios referidos a reducciones en los *Impuestos de Importación y al Impuesto sobre Productos Industrializados* (IPI)[89]sobre la importación de determinados bienes.

ii. Programas de desarrollo tecnológico industrial [90]

Originalmente se otorgaban beneficios como una reducción del *Impuesto de Importación* aplicable sobre determinados bienes, destinados a ser utilizados en actividades vinculadas al desarrollo tecnológico industrial. Estos Programas fueron uno de los instrumentos a través de los cuales operaba básicamente la política industrial y tienen por finalidad la capacitación empresarial en el campo de la tecnología industrial, mediante la creación y mantenimiento de una estructura de gestión tecnológica permanente, incluso estableciendo asociaciones entre empresas y vínculos con instituciones de investigación.

En la actualidad, los beneficios se redujeron sensiblemente, los únicos que se aplican operan a través del *Impuesto a la Renta y del Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro y Operaciones relativas a títulos y Valores Mobiliarios.*

Los beneficiarias son las empresas que ejecutan, directa o indirectamente, bajo su dirección y responsabilidad directa, los Programas de Desarrollo Tecnológico Industrial (PDTI), aprobados hasta el 3 de junio de 1993, por la Secretaría Especial de Desarrollo Industrial.

- *Impuesto a la Renta*

i. Depreciación acelerada

No obstante el cómputo de la depreciación normal, procede además el 100 % ó 50% de ésta, por depreciación acelerada, según sea la fecha de aprobación de los programas, de máquinas, equipamientos, aparatos e instrumentos nuevos, de producción nacional, -en franca discriminación contra los bienes provenientes del Mercosur-, destinados a ser utilizados en las actividades de desarrollo tecnológico.

---

[88].El régimen del Decreto ley Nro. 2.433/88 fue derogado por Ley Nro. 8.661/93, pero aún causa efecto.

[89] El IPI es el principal impuesto del gobierno federal al consumo que existe en Brasil. Es un impuesto selectivo o de tasas diferenciadas, que sólo se aplica en la etapa manufacturera y de importación, y que adopta la forma de valor agregado (impuesto plurifásico no acumulativo). Grava tanto bienes de consumo final, como bienes intermedios y de producción.

[90].Ley Nro. 2.433/88 y sus modificaciones, derogado por la Ley Nro, 8.661/93.

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

ii. Amortización acelerada

Procede la amortización acelerada de las adquisiciones de bienes intangibles, vinculados exclusivamente a la actividad de desarrollo tecnológico industrial. Las erogaciones se deducen íntegramente en el período en el que se efectuaron en los PDTI o en un 50%, según la fecha de aprobación de los programas.

iii. Deducción del impuesto determinado

Deducción hasta el límite del 8% del impuesto determinado, de un valor equivalente a la aplicación de la alícuota del gravamen sobre la suma de los gastos de costeo por pago a terceros por la contratación en el país de las actividades necesarias para la realización del PDTI, incurridos en el período base, en actividades exclusivamente vinculadas al desarrollo tecnológico industrial, pudiendo el eventual exceso, utilizarse en los dos años calendarios siguientes.

iv. *Crédito por el impuesto retenido en la fuente por el pago de regalías.*

El incentivo consiste en un crédito del 50% del impuesto retenido en la fuente sobre los valores pagados, remitidos o acreditados a beneficiarios residentes o domiciliados en el exterior, en concepto de regalías y asistencia técnica, científica, administrativa o semejante y de técnicos especializados, previstos en contratos celebrados en los terminos del Código de la Propiedad Industrial, cuando el programa encuadre en las actividades industriales prioritarias.

El crédito es restituído a los treinta días de recaudado el impuesto y el otorgamiento del beneficio se condiciona a que la empresa asuma el compromiso de realizar, en la ejecución del PDTI, gastos en el país en exceso de los incurridos para utilizar tecnología importada, por un monto equivalente, por lo menos, al doble del valor del beneficio utilizado durante la ejecución del programa.

v. *Límite para la deducción de regalías y de asistencia técnica*

Las industrias de alta tecnología y de bienes de capital no seriados, pueden deducir como gasto operacional, la suma de los pagos efectuados a domiciliados en el país o en el exterior, por concepto de regalías y de asistencia técnica, científica, administrativa o semejante, hasta el límite del 10% ó del 5%, según la fecha de aprobación de los programas, del ingreso originado por las ventas de productos fabricados y vendidos resultantes de esa tecnología, siempre que el PDTI se encuentre vinculado a la concertación de un contrato de transferencia de tecnología.

. Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro y Operaciones relativas a títulos y Valores Mobiliarios

Se permite la reducción entre un 25% ó 50%, según fuere la fecha de aprobación de los programas, del impuesto relativo a los pagos al exterior en concepto de regalías y asistencia técnica

iii.Programas especiales de exportacion [91]

Estos Programas fueron uno de los instrumentos a través de los cuales operaba básicamente la política industrial. En la actualidad, los beneficios se redujeron sensiblemente, los únicos que se aplican operan a través del *Impuesto a la Renta*.

La finalidad de estos programas se orientaba a incrementar las exportaciones y la obtención de un saldo acumulado de divisas. Las beneficiarias, son las empresas titulares de estos programas aprobados hasta el 3.6.93.

Los incentivos vigentes son los siguientes:

. *Depreciación acelerada*

Sin perjuicio de la depreciación normal, las empresas beneficiarias de estos programas, pueden computar el 100% ó el 50% de la tasa de depreciación normal, según sea la fecha de aprobación de los programas, como depreciación acelerada de las máquinas, equipamientos, aparatos e instrumentos nuevos, de producción nacional, utilizados en el proceso de producción o en actividades de investigación tecnológica.

. *Compensación de pérdidas*

Las empresas titulares pueden compensar, total o parcialmente, las pérdidas experimentadas en un período base, con el beneficio real determinado en los seis años calendarios siguientes, en tanto no distribuyan beneficios o dividendos a sus socios o accionistas mientras existan pérdidas a compensar.

c.Incentivos sectoriales

i.Empresas siderúrgicas [92]

Este incentivo de carácter sectorial opera a través del *Impuesto sobre los Productos Industrializados* (IPI) y en *el Impuesto la Renta.*

Los establecimientos de industrias siderúrgicas, que tengan por actividad la producción de derivados del acero, utilizando a ese fin, acero de propia producción, pueden acreditarse a título de incentivo a la producción, un importe igual al 95% de la diferencia existente, en cada período de determinación, entre el IPI que incide sobre la salida de productos de acero y el crédito del referido impuesto, correspondiente a las entradas de materias primas, productos intermedios y material de embalaje, adquiridos para emplearlos en la industrialización o acondicionamiento de dichos productos. El crédito debe deducirse del impuesto determinado, en cada período de determinación.

El incentivo no se considera para la determinación del beneficio sujeto al impuesto a la renta y es aplicable a las operaciones que se realizaron entre el 1.1.87 al 31.12.96.

---

[91].Decreto Ley Nro.2.433/88, derogado por Ley Nro.8.661/90.

[92].Ley Nro. 7.554/86 y sus modificaciones.

ii.Actividades de informática [93]

El incentivo de carácter sectorial opera a través de los *Impuestos a la Renta e Impuestos sobre los Productos Industrializados*

Las *empresas beneficiarias* del régimen, pueden ser:

. empresas brasileñas de capital nacional, productoras de bienes y servicios informáticos.

. empresas productoras de bienes y servicios de informática que no encuadren en el concepto de empresa brasileña de capital nacional, en este caso, debe cumplir con determinados programas:

. programas de efectiva capacitación del cuerpo técnico de la empresa en la tecnología del producto y del proceso de producción.

. programas de investigación y desarrollo a ser realizados en el país.

. programas progresivos de exportación de bienes y servicios de informática.

Las empresas para obtener los beneficios tributarios deben destinar como mínimo el 5% de su facturación bruta en actividades de investigación y desarrollo realizadas en el país. Al menos, el 2% de esa facturación bruta, debe aplicarse en cada año calendario, en convenios con centros o institutos de investigación o entidades brasileñas de enseñanza, oficiales o reconocidas.

Las medidas promocionales consisten:

-*Impuesto a la Renta.*

. *Deducción del impuesto determinado de la empresa.*

Las empresas que tengan como finalidad única y principal, la producción de bienes y servicios de informática en el país, deducen hasta el 50% del impuesto determinado, hasta el año 1997, el valor debidamente probado de los gastos realizados en el país de actividades de investigación y desarrollo en informática y automatización, directamente o en convenios con otras empresas, centros o institutos de investigación o entidades brasileñas de enseñanza, oficiales o reconocidas, sin perjuicio de la deducibilidad de esas erogaciones como gasto operacional.

. *Aplicación en acciones nuevas.*

Las personas jurídicas pueden deducir hasta el 1% del impuesto determinado, en cada período base de determinación, siempre que apliquen un importe equivalente al deducido, en forma directa y hasta la fecha fijada para la entrega de la declaración jurada, en acciones nuevas de emisión de sociedades por acciones, encuadradas en el concepto de sociedad brasileña de capital nacional que tenga como actividad única o principal la producción de bienes de servicios de informática y automatización.

-*Impuesto a los Productos Industrializados*

. *Exención*

[93].Ley Nro. 8.248/91.

Se encuentran exentas del *IPI* las compras de máquinas, aparatos e instrumentos producidos en el país, así como sus partes y repuestos, accesorios, materias primas y productos intermedios realizadas por el Consejo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico o por entidades sin fines de lucro que intervengan activamente en el fomento, coordinación, ejecución de la investigación científica o de enseñanza, debidamente acreditadas ante el Consejo mencionado.
El beneficio rige hasta el año 1997.

. *Exención para productos de informática de producción nacional.*
Están exentos del IPI, hasta el 29.10.99, los bienes de informática y automatización con niveles de valor agregado local compatibles con las características de cada producto, fabricados en el país por empresas beneficiarias brasileñas de capital nacional.

iii. Industria automotríz [94]

El régimen automotor brasileño rige desde 1996 hasta diciembre de 1999.
Los incentivos sectoriales operan a través de los *Impuestos a la Importación* y *el Impuesto a la Renta.*
Las *beneficiarias* son las empresas fabricantes o de montaje de:
. vehículos automotores terrestres de pasajeros o de uso mixto, de tres o más ruedas.
. camionetas, furgones, pick-ups y vehículos automotores, de cuatro o más ruedas para transporte de mercaderías con capacidad de carga que no supere las 4 toneladas.
. vehículos automotores terrestres de transporte de mercaderías de capacidad de carga igual o superior a 4 toneladas, vehículos terrestres para transporte de 10 ó más personas y camiones tractores.
. tractores agrícolas y cosechadoras.
. tractores, máquinas de construcción de carreteras y de excavación y apilado.
. carrocerías de vehículos automotores en general.
. remolques y semiremolques utilizados para el transporte de mercaderías.
. partes, piezas y componentes, conjuntos y subconjuntos, terminados o semiterminados, y neumáticos destinados a los productos indicados en los puntos anteriores.

-Impuesto a la Importación
Los beneficios pueden otorgarse hasta el 31.12.99
. *Reducción* del 90% del impuesto aplicable a máquinas y equipamientos, incluídos repuestos, destinados a integrar el activo permanente, encontrándose expresamente prohibida la reventa. La reducción que puede concederse no debe dar lugar a un pago de un impuesto de importación inferior al 2%.

[94].Medidas Provisorias Nros. 1.351/96 y 1370/96. El régimen estará vigente hasta el 31.12.99.

. *Reducción* de hasta el 90% del impuesto aplicable sobre materias primas, partes, piezas, terminados o semiterminados y neumáticos, a ser usados en el proceso productivo, encontrándose prohibida la reventa. La reducción no puede dar lugar al pago de un impuesto de importación inferior al 2%.

. *Reducción* de hasta el 50% del impuesto aplicable a los productos industrializados (vehículos automotores terrestres de pasajeros y de transporte de mercaderías, camionetas, furgones), que no puede dar lugar al pago de impuesto de importación menor a la Tarifa Externa Común.

El régimen automotor brasileño, preveía originalmente un cronograma contemplando disminuciones graduales del beneficio en los Impuestos de Importación. Quienes adhirieron al acuerdo hasta diciembre de 1997, cuando el gobierno llevó el incentivo a la mitad de su valor, gozan de la totalidad de los beneficios, 90% de reducción. Para las demás empresas, la reducción en las alícuotas de importación se limita a la mitad del nivel original, equivalente a un 45% de reducción para los equipamientos y de 20 % para insumos.

El gobierno brasileño había asegurado la interrupción total de ese incentivo para las empresas que se radicaran a partir de esa fecha.

No obstante, se amplió el beneficio, a través del dictado de una medida provisoria del 27.10.98, autorizando a los fabricantes de autopartes que quieran iniciar actividades en el país y que exporten el 100% de su producción, a comprar insumos y equipamientos en el exterior otorgándoles el mismo tratamiento tributario que tienen las empresas que adhirieron al régimen automotor hasta diciembre de 1997, a partir de cuando el beneficio fue reducido a la mitad.

La medida beneficia a las empresas que pretendan utilizar el país como base para sus exportaciones y, según fuentes del sector, apunta a ganarle a México la disputa por la radicación de una fábrica de motores que se dedicará un 100% a la exportación.

-*Impuesto a la Renta.*

Las personas jurídicas que tributan en función del beneficio real pueden deducir, sin perjuicio de la depreciación normal, una depreciación acelerada calculada por aplicación de la misma tasa de depreciación, respecto del costo de adquisición o construcción de máquinas, equipamientos, aparatos e instrumentos nuevos.

vi.Producción de azúcar [95]

Por las características de los beneficios acordados, el régimen tiene carácter sectorial y regional. El incentivo opera a través del *Impuesto sobre los Productos Industrializados.*

La ley establece que mientras persista la política de precio unificado del azúcar de caña:

. la alícuota del IPI aplicable a las salidas de ese producto será del 18%

. declara exentas las salidas que tengan lugar en las áreas del Nordeste y de Amazonia.

[95].Ley Nro. 8.393/91.

. la alícuota aplicable a las salidas para el mercado interno, que tengan lugar en el Estado de Espíritu Santo y en el de Río de Janeiro, puede reducirse hasta el 50%

1.2.Incentivos a la inversión científica y tecnológica y al desarrollo tecnológico

Los incentivos a la investigación científica y tecnológica se refieren a la llevada a cabo por el Consejo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico.

a.Investigación científica y tecnológica[96]

El incentivo opera a través del *Impuesto a la Importación y del Impuesto sobre Productos Industrializados.*

El beneficiario de la exención es el Consejo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico, por las importaciones de máquinas, equipamientos, aparatos e instrumentos, así como sus partes, repuestos, accesorios, materias primas y productos intermedios destinados a la investigación científica y tecnológica.

b.Incentivos para la capacitación tecnológica de la industria y del sector agropecuario [97]

Los incentivos a Programas de Desarrollo Tecnológico Industrial y Programas de Desarrollo Tecnológico Agropecuario, aprobados a partir del 3.6.93 por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, operan a través de los *Impuestos sobre los Productos Industrializados e Impuesto a la Renta.*

Las *empresas beneficiarias*, pueden ser:

. las empresas industriales que ejecuten estos programas

. empresas de desarrollo de circuitos integrados.

. empresas que por determinación legal, inviertan en desarrollo de tecnología de producción de software sin que esa sea su actividad principal, mediante la creación y mantenimiento de una estructura de gestión tecnológica permanente o estableciendo asociaciones entre empresas.

Pueden otorgarse los siguientes beneficios:

-Impuesto sobre Productos Industrializados

Exención del impuesto que incide sobre equipos, máquinas, aparatos e instrumentos, así como los accesorios especiales y herramientas que acompañan a esos bienes, destinados a la investigación y al desarrollo tecnológico. Se asegura el mantenimiento y utilización del crédito relativo al IPI que incide sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje empleado en la fabricación de los bienes beneficiados por la exención.

A los fines de este beneficio se asimilan a empresas industriales o agropecuarias, las universidades e instituciones de investigación.

-Impuesto a la Renta

[96].Ley Nro. 8.010/90.
[97].Ley Nro. 8.661/93.

. Deducción del impuesto determinado

Deducción, hasta el límite del 8% del impuesto determinado, de un valor equivalente al que resulte de aplicar la alícuota del impuesto sobre la suma de las erogaciones en actividades de investigación y desarrollo tecnológico industrial o agropecuario incurridas en el período base, clasificables como gasto operacional según la ley del tributo, pudiendo el eventual exceso, ser compensado en el mismo año calendario o en los dos siguientes.

. Depreciación acelerada

Las máquinas, equipamientos, aparatos e instrumentos nuevos destinados a ser utilizados en las actividades de investigación y desarrollo tecnológico industrial o agropecuario pueden, sin perjuicio de la depreciación normal, ser objeto de una depreciación acelerada calculada por aplicación de una tasa igual a la de depreciación normal.

. Amortización acelerada

Las erogaciones referidas a la adquisición de bienes intangibles, vinculados exclusivamente con las actividades de investigación y desarrollo tecnológico industrial o agropecuario, clasificables como activo diferido del beneficiario, pueden ser objeto de amortización acelerada, que opera mediante la deducción, como costo o gasto operacional, de dichas erogaciones en el período base en que se efectuaron.

. Crédito por el impuesto retenido en la fuente

Se otorga un crédito del 50% del impuesto retenido en la fuente sobre los importes pagados, remitidos o acreditados a beneficiarios residentes o domiciliados en el exterior, a título de regalías, de asistencia técnica o científica y de servicios especializados, previstos en contratos de transferencia de tecnología, concertados en los términos del Código de Propiedad Industrial.

La condición para el otorgamiento de este beneficio es que las empresas asuman el compromiso de realizar durante la ejecución del programa, erogaciones en investigación y desarrollo en el país por un monto equivalente, por lo menos, al doble del valor de la suma del beneficio.

. Deducción de regalías y de asistencia técnica o científica

A las empresas industriales o agropecuarias de tecnología de punta, o de bienes de capital no seriados, se les puede otorgar el beneficio de deducir como gasto operacional, la suma de los pagos efectuados, por concepto de regalías por patentes industriales y de asistencia técnica, científica o semejante, hasta el límite del 10% del ingreso neto de las ventas de bienes producidos aplicando la tecnología que origina esos pagos, siempre que los programas de desarrollo tecnológico industrial o agropecuario se encuentren vinculados a la concertación de contratos de transferencia de tecnología en los términos del Código de la Propiedad Industrial.

El otorgamiento del beneficio está condicionado a que las empresas asuman el compromiso de realizar durante la ejecución del programa, erogaciones en investigación y desarrollo en el país por un monto equivalente, por lo menos, al doble del valor de la suma del beneficio.

1.3.Incentivos a determinadas actividades

a.Incentivos a la actividad audiovisual[98]

El incentivo opera a través del *Impuesto a la Renta.*

Los beneficiarios son las personas jurídicas, personas físicas y productores, distribuidores e intermediarios del exterior.

-*Personas jurídicas*

.*Deducción del impuesto determinado*

Las personas jurídicas gozan hasta el año 2003 la posibilidad de deducir del impuesto determinado las inversiones efectuadas en la producción de obras audiovisuales cinematográficas de producción independiente, mediante la adquisición de cuotas representativas de derechos de comercialización sobre dichas obras, siempre que esas inversiones se realicen en el mercado de capitales, en activos previstos en la ley y autorizados por la Comisión de Valores Mobiliarios y los proyectos hayan sido previamente autorizados por el Ministerio de Cultura. La responsabilidad de los inversores se limita a la integración de las cuotas suscriptas.

La deducción del impuesto determinado está limitada al 1% del mismo y debe ser efectuada en el mes al que se refieren las inversiones por las personas jurídicas.

.*Deducción como gasto operacional*

Las personas jurídicas que tributan en función del beneficio real, también podrán deducir las inversiones como gasto operacional.

-*Personas físicas*

Hasta el año 2003, las personas físicas, pueden deducir del impuesto en su declaración de rentas, los montos invertidos en la producción de obras audiovisuales cinemátográficas brasileñas de producción independiente. La deducción está limitada al 3% del impuesto determinado.

-*Productores, distribuidores e intermediarios del exterior*

Los productores, distribuidores e intermediarios del extranjero pueden beneficiarse con una rebaja del 60% del impuesto aplicado en la fuente sobre los rendimientos orginados por la explotación de obras audiovisuales extranjeras en todo el país o por su adquisición o importación a precio fijo, invirtiendo en la coproducción de obras audiovisuales cinematográficas brasileñas de producción independiente, en proyectos previamente aprobados por el Ministerio de Cultura.

b.Incentivos a las actividades artísticas y culturales [99]

El incentivo opera a través del *Impuesto a la Renta.*

---

[98].Ley Nro. 8.685/93.

[99].Decreto Ley Nro. 8.131/91.

Los beneficiarios son las personas jurídicas que tributan en función del beneficio real y las personas físicas.

-*Personas jurídicas*

Se autoriza a deducir del impuesto determinado las contribuciones efectivamente realizadas en el período base en favor de proyectos culturales aprobados por el Programa Nacional de Apoyo a la Cultura. Las deducciones permitidas no pueden exceder del 40% de las donaciones y del 30% de los patrocinios, correspondiendo señalar que el valor máximo deducible debe ser fijado anualmente por autoridad administrativa. El beneficio otorgado no obsta las referidas contribuciones como gasto operacional.

- *Personas Físicas*

En general, se aplica a las donaciones y patrocinios el régimen descripto para las personas jurídicas, con las siguientes diferencias:

. la deducción del impuesto determinado debe efectuarse en la declaración de rentas y se encuentra referida a las contribuciones efectivamente realizadas en el año anterior.

. los límites de la deducción se elevan al 80% en el caso de donaciones y al 60% en el caso de patrocinios.

. no se autoriza la deducción de las contribuciones como gasto operacional.

c.Incentivos al desarrollo de emprendimientos turísticos[100]

El régimen se refiere a proyectos aprobados hasta 1985 y el incentivo se otorgó por el término de 10 años, a las personas jurídicas que exploten hoteles u otros medios de hospedaje, restaurantes de turismo o emprendimientos de apoyo a la actividad turística, constituídas en Brasil, registradas en el Instituto Brasileño de Turismo (EMBRATUR) .

El incentivo operó a través del *Impuesto a la Renta,* como reducción de hasta un 60% del impuesto, calculados sobre el beneficio de explotación, a partir de la fecha de conclusión de las obras.

1.4.Incentivos a programas de carácter social

a.Programas de alimentación del trabajador [101]

El incentivo opera a través del *Impuesto a la Renta* y está orientado hacia las empresas que ejecutan programas de alimentación del trabajador mediante servicio propio de alimentos o convenio suscripto con entidades proveedoras de alimentación colectiva.

El beneficio consiste en la deducción del impuesto determinado de la persona jurídica, de un valor equivalente al que resulte de la aplicación de la alícuota del gravámen sobre los gastos realizados, en el período base, en programas de alimentación del trabajador. La deducción está limitada al 5%

[100].Ley Nro. 1.439/75, Decreto Ley Nro. 1.598/77 y Decreto Ley Nro. 1.730/79.
[101]. Ley Nro. 6.321/76.

del impuesto determinado en cada período base, pudiendo el eventual exceso, ser compensado en los dos años calendarios siguientes.

Los gastos admitidos para el cálculo de la deducción son los que configuran el costo directo y exclusivo del servicio de alimentación del trabajador, pudiendo considerarse, además de las materias primas y mano de obra, las cargas originadas por salarios, aseo y los gastos de energía eléctrica directamente relacionados con la preparación y distribución de los alimentos.

Los programas deben otorgar prioridad a la atención de los trabajadores de baja renta y limitarse a los contratados por la persona jurídica beneficiaria. Si se garantiza la atención de la totalidad de los trabajadores contratados por la beneficiaria que perciban hasta cinco salarios mínimos, pueden incluirse a trabajadores de renta más elevada.

b.Vale-Transporte [102]

El incentivo opera a través del *Impuesto a la Renta* y está dirigido a las personas jurídicas que otorguen a sus trabajadores vales de transporte o les proporcionen por medios propios o contratados, vehículos adecuados de transporte colectivo, el desplazamiento de su domicilio al trabajo y viceversa, en tanto el transporte no haya sido contratado con empleados, administradores o persona jurídica vinculada.

El beneficio consiste en la deducción del impuesto determinado de un importe equivalente al que resulte de aplicar la alícuota del gravámen sobre los gastos, debidamente probados, realizados en el período base, en la concesión del vale transporte, hasta el límite máximo del 8% del impuesto determinado. El eventual exceso puede deducirse en los dos años siguientes.

c.Fondo de protección a la niñez y a la adolescencia [103]

El incentivo opera a través del *Impuesto a la Renta*, como deducción total del impuesto determinado de las persona jurídicas que efectúen donaciones, debidamente probadas, a los Fondos de los Derechos del Niño y del Adolescente, nacional, estadual o municipales.

1.5. Incentivos a las exportaciones [104]

a.Régimen especial para compras internas con fines exclusivos de exportación

Los beneficiarios son los establecimientos industriales que dan salida a materias primas, productos intermedios o material de embalaje, de fabricación nacional, vendidos para industrialización de productos destinados a exportación.

El impuesto a través del cual opera el incentivo es el *Impuesto sobre los Productos Industrializados,* como suspensión del mismo, sobre las salidas de materias primas productos intermedios y material de embalaje, de fabricación nacional, vendidos a establecimientos

[102]. Ley Nro. 7.418/95 y 7.619/87.
[103].Ley Nro. 8.242/91.
[104] .Decreto Nro. 541/92

industriales para la industrialización de productos destinados a exportación, o a empresas comerciales para industrialización en un establecimiento de la misma firma o de un tercero, de productos destinados a la exportación.

El establecimiento industrial que remite los productos tiene derecho a mantener y utilizar el crédito del impuesto por las materias primas, productos intermedios y material de embalaje empleados en la producción y acondicionamiento de los insumos salidos con suspensión del gravámen.

La exportación que realice la empresa adquirente de los insumos con suspensión del *IPI,* debe efectuarse en el término de un año, contado a partir de la aprobación del plan de exportación, prorrogable por una vez más.

1.6.Incentivos regionales

Cabe resaltar que, aún cuando no se haya prorrogado la fecha de aprobación de proyectos, aún causan efectos los regímenes promocionales regionales relativos a empresas industriales instaladas en el área de la Superintendencia para el Desarrollo del Nordeste (SUDENE) y en el área de la Superintendencia para el Desarrollo de la Amazonia (SUDAM), aprobados hasta el 3.12.93.

a.Exenciones y reducciones

Los incentivos regionales consisten en la exención del impuesto y se determinan considerando el beneficio de explotación, es decir, el beneficio neto contable determinado antes de deducir la provisión para el *Impuesto a la Renta* como así también a la aplicación del *Impuesto a la Renta* en inversiones regionales.

i.Incentivos fiscales a empresas instaladas en las áreas del Nordeste y Amazonia[105]

El incentivo opera por 10 años como exención del *Impuesto a la Renta,* partir del período base en el que el proyecto entró en etapa operacional.

Son *beneficiarias* del régimen las personas jurídicas que instalen hasta el 31.12.93, emprendimientos industriales o agrícolas en el área del Nordeste y Amazonia o que ejecuten en la misma área, hasta la misma fecha, proyectos de modernización, ampliación o diversificación de emprendimientos industriales o agrícolas, en éste último caso, condicionada a un aumento del 50% de la capacidad instalada del respectivo emprendimiento.

El destino del impuesto que no se ingresa en razón de las exenciones otorgadas a las empresas instaladas en éstas áreas de actuación, no puede ser distribuído a los socios e integrará una reserva de capital que sólo podrá ser utilizada para absorber pérdidas fiscales o para aumento del capital social.

---

[105].SUDENE-área del Nordeste: Leyes Nros 4.239/63, 7.480/83 y Decretos Leyes Nros. 1.564/77, 1.598/77, 1.730/79 y 2.454/88. SUDAM-área de Amazonia: Decretos Leyes Nros. 756/69, 1.564/77, 1.598/77, 1.730/79, 2.454/88 y Ley Nro. 7.450/85.

ii.Incentivos fiscales a emprendimientos integrados del Programa Gran Carajas[106]

El incentivo opera a través de la exención del *Impuesto a la Renta* para las personas jurídicas titulares de emprendimientos que integran el Programa Grande Carajas, por 10 años.

El destino del impuesto que no se ingresa en razón de las exención otorgada a las empresas instaladas en éstas áreas, no puede ser distribuído a los socios e integrará una reserva de capital que sólo podrá ser utilizada para absorber pérdidas fiscales o para aumento del capital social.

Este programa está diseñado para desarrollar proyectos prioritariamente en el área comprendida por el paralelo 8°, el Amazonas, el Xingu y el Río Parnaiba. Dichos proyectos incluyen el desarrollo de la infraestructura para servicios, agricultura, ganadería, explotación forestal y exploración y explotación de recursos minerales.

b. Incentivos a la aplicación de impuestos en inversiones regionales

Los incentivos operan a través del *Impuesto a la Renta.*

Las *beneficiarias* son las personas jurídicas que tributen en función del beneficio real, excepto las empresas rurales, empresas instaladas en Zonas de Procesamiento de Exportaciones y las empresas que aplicaron la alícuota del 6% sobre el beneficio inflacionario acumulado hasta el 31 de diciembre de 1997, en relación con ese beneficio.

El beneficio consiste en la aplicación de una parte del impuesto determinado en el Fondo de Inversiones del Nordeste (FINOR), en el Fondo de Inversiones de la Amazonia (FINAM) y en el Fondo de Recuperación Económica del Estado de Espíritu Santo (FUNDRES).

Del impuesto determinado, incluído el correspondiente a aplicaciones financieras de renta fija y variable y el beneficio inflacionario, cuando se opta por tributar en cuotas con tasas disminuídas en relación inversa al número de cuotas, se efectúa una reducción que, sin perjuicio del límite específico fijado para cada incentivo, no puede exceder el límite del 40 %.

A fin de establecer ese límite del impuesto determinado, deben deducirse las deducciones de impuesto correspondientes al Programa de Alimentación al Trabajador, al Vale-Transporte, a los Programas de Desarrollo Tecnológico Industrial, a empresas que tengan emprendimientos industriales o agrícolas, incluídos los de construcción civil, en las áreas del Nordeste y Amazonia, con la finalidad de reinversión, a la investigación y desarrollo en el área de informática, y para la suscripción de acciones nuevas en empresas y las concedidas como incentivo al desarrollo de emprendimientos turísticos, así como a las exenciones otorgadas a empresas que hasta el 31.12.93, instalaron nuevos emprendimientos industriales o agropecuarios en las áreas del Nordeste y Amazonia o ejecutaron proyectos de amplaición, modernización o diversificación de tales proyectos. En cambio, no se deducen las retenciones efectuadas en la fuente a título de anticipación del impuesto determinado.

i.Incentivos para la inversión en las áreas de actuación de la SUDENE y SUDAM [107]

---

[106].Decreto Ley Nro. 1.825/80.

[107].En Nordeste y Amazonia, Decretos Leyes Nros. 1.376/74, 14.78/76 y 2.397/87 y Leyes Nros. 5.508/68 y 8.167/91.

Hasta el año calendario 1999, las personas jurídicas, podrán optar por aplicar hasta el 40% del impuesto determinado del *Impuesto a la Renta* al respectivo Fondo de Inversión-FINOR bajo la supervisón de la SUDENE, o el fondo de Inversión Amazonia-FINAM bajo la supervisón de la SUDAM, en proyectos considerados de interés para el desarrollo económico de la región del Nordeste o de la Amazonia, incluídos los relacionados con la pesca, el turismo, la forestación y reforestación.

Las empresas concesionarias de energía eléctrica de los estados alcanzados por la acción de SUDENE, pueden descontar hasta el 50% del impuesto determinado para aplicarlos en proyectos de energía eléctrica, considerándose como tal, los que se destinen a generación, transmición, distribución o electrificación rural, declarados de interés para el desarrollo del Nordeste.

ii.Incentivos para inversión en el área del Estado de Espíritu Santo [108]

Hasta el año 1999, las personas jurídicas, domiciliadas en el Estado de Espíritu Santo, podrán optar por la aplicación de hasta 33% del impuesto determinado en el *Impuesto a la Renta*, en el Fondo de Recuperción Económica de Espíritu Santo-FUNRES.

iii.Incentivos para la reinversión [109]

El beneficio rige hasta el año 1999 para las empresas que posean establecimientos industriales o agropecuarios, incluídos los de construcción civil, -en operación en las áreas de actuación de la SUDENE-Nordeste o de la SUDAM-Amazonia-, pueden depositar en el Banco de Desarrollo del Nordeste S.A. o en el Banco de la Amazonia S.A, según proceda, el 40% del impuesto determinado, calculado sobre el beneficio de explotación, incrementado en el 50% cubierto con recursos propios, quedando la liberación de esos depósitos condicionada a la aprobación de los respectivos proyectos de modernización o complementación de equipamiento.

2 .Zonas Francas, Areas de Libre Comercio y Zonas de Procesamiento de Exportaciones

2.1.Zonas Francas

a.Zona Franca de Manaos [110]

La Zona Franca de Manaos se estableció como un área de libre comercio, de importaciones, exportaciones y de incentivos especiales, con la finalidad de crear en el interior de la Amazonia un centro industrial, comercial y agropecuario dotado de condiciones económicas que permitan su desarrollo, en función de los factores locales y de los situados a gran distancia, en los que se encuentran los centros consumidores de sus productos.

---

[108].Decretos Leyes Nros. 880/69, 1.376/74 y 2.250/85 y Ley Nro 6.167/91.
[109].Ley Nro. 8.167/91.
[110].Decreto Ley Nro.288/67, modificado por Decretos leyes Nros. 1.435/75, 1.475/76 y Ley Nro. 8.387/91.

Los beneficios otorgados, regirán por el término de 30 años, pudiendo ese plazo ser prorrogado por el Poder Ejecutivo.
La administración de la Zona Franca es ejercida por la Superintendencia de la Zona Franca de Manaos-SUFRAMA-entidad autárquica con personalidad jurídica y patrimonio propio, vinculada al Ministerio del Interior.

Los *incentivos fiscales* que se otorgan, son los siguientes:
. *Mercaderías entradas desde el extranjero a la Zona, destinadas a su consumo interno o a industrialización en cualquier grado, incluído mejoramiento, a las actividades agropecuaria y de pesca, a la instalación y operación de industrias o servicios de cualquier naturaleza o al almacenamiento para reexportación.*
Están exentas del *Impuesto a la Importación y del Impuesto a los Productos Industrializados (IPI).* Hay exclusiones a la exención para determinadas mercaderías: armas, tabaco, bebidas alcohólicas, automóviles de pasajeros y productos de perfumería o tocador, excepto cuando sean destinadas exclusivamente al consumo interno de la Zona.
. *Mercaderías de orígen nacional remitidas a la Zona para su consumo o industrialización o reexportación al extranjero.*
Con algunas excepciones, entre las que se incluyen los beneficios derivados del régimen de *draw-back*, gozan de los beneficios fiscales otorgados a las exportaciones brasileñas al extranjero.
En materia de *impuestos internos*, ese tratamiento implica:
. exención del *IPI* para los productos entrados a la Zona para su consumo interno, utilización o industrialización, excluídas las armas, perfumes, tabacos, bebidas alcohólicas y automóviles de pasajeros. Los productos salen del establecimiento industrial con suspensión de impuesto y el remitente tiene 120 días contados a partir de la emisión de la nota fiscal, para comprobar la entrega al destinatario.
. los productos destinados al exterior también salen con suspensión de impuesto, pero sin restricciones en cuanto a la suspensión, ya que las exportaciones gozan de inmunidad fiscal por disposición constitucional. En estos casos, la nota fiscal debe indicar "Salido con Suspensión del IPI-Zona franca Manaos-Exportación para el Exterior"
La exención o suspensión del impuesto da lugar al mantenimiento y utilización del crédito del IPI incidente sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje para emplearlos en la industrialización de los productos remitidos a la Zona.
. *Mercaderías exportadas de la Zona Franca al extranjero, cualquiera sea su orígen.*
Están exentas del impuesto a la exportación. Corresponde agregar que se encuentran exentas de tasas, precios públicos, debidos a organismos públicos, entes autárquicos u otras entidades de la Administración Pública, las importaciones de partes, piezas, componentes, materias primas, productos intermedios y otros insumos, vinculados a la fabricación exclusiva en la Zona de productos destinados a exportación al exterior.

. *Mercaderías importadas y almacenadas en la Zona que salen para comercialización en cualquier punto del territorio nacional.*

Están sujetas a todos los impuestos exigibles a las importaciones provenientes del exterior, es decir, tributan Impuesto de Importación, IPI, e ICMS (Impuesto sobre Operaciones Relativas a la Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de Transporte Interestadual e Intermunicipal y de Comunicaciones).

. *Mercaderías producidas, beneficiadas o industrializadas en la Zona, que salen de la misma para cualquier punto del territorio nacional.*

.*Impuesto de importación*

Los productos industrializados en la Zona, salvo los bienes de informática y los vehículos automóviles, tractores y otros vehículos terrestres, sus partes y piezas, pagan el *impuesto de importación*, correspondiente a materias primas, productos intermedios, materiales secundarios y de embalaje, componentes u otros insumos de orígen extranjero en ellos empleados, calculado mediante un coeficiente de reducción de la alícuota ad-valorem, de hasta un 88%, siempre que cumplan un nivel de industrialización local compatible con el proceso productivo básico para productos comprendidos en la misma posición y subposición de la Tarifa Aduanera de Brasil (TAB)

.*Impuesto sobre Productos industrializados*

Los productos industrializados en la Zona, por establecimientos con proyectos aprobados por la SUFRAMA, que no sean industrializados por las modalidades de acondicionamiento o reacondicionamiento, destinados a la comercialización en cualquier otro punto del país, se encuentran exentos del impuesto, excluídas las armas, tabaco, bebidas alcohólicas, automóviles de pasajeros y productos de perfumería y tocador.

. *Condicionamiento para el derecho a los beneficios para empresas que tengan por finalidad la producción de bienes o servicios de informática.*

Para tener derecho a la reducción del impuesto de importación sobre insumos de orígen extranjero y a la exención del IPI, las empresas deben aplicar, como mínimo el 5% de su facturación bruta en el mercado interno originada en la comercialización de dichos bienes y servicios, deducidos los tributos que inciden sobre la comercialización, en actividades de investigación y desarrollo a ser realizadas en la zona de Amazonia, de acuerdo a un proyecyto elaborado por las propias empresas, debiendo aplicarse como mínimo, el 2% de esa facturación en convenios con centros o institutos de investigación o entidades brasileñas, oficiales o reconocidas, y comprobar la realización de programas de efectivca capacitación del cuerpo técnico de la empresa en las tecnologías del producto y del proceso de producción.

. *Productos industrializados en la Zona y destinados a consumo interno*

Están exentos del *IPI,* excepto armas y municiones, tabaco, bebidas alcohólicas y automóviles de pasajeros.

. *Operaciones comerciales en la Zona*

Para estas operaciones el Estado de Amazonia debe reconocer el crédito del ICMS por un monto igual al que se habría pagado en otros Estados al remitir las mercaderías a la Zona, si esas remesas no se encontraran exentas.

. *Mercaderías de orígen nacional remesadas a la Zona con la finalidad de ser reexportadas a otros puntos del terriotorio nacional*

Deben ser almacenadas en almacenes o embarcaciones bajo el control de SUFRAMA y están sujetas al IPI y al ICMS.

. *Mercaderías exportadas al extranjero y reimportadas a través de la Zona.*

No gozan de beneficios.

. *Bienes que integran el equipaje acompañado de viajeros procedentes de la Zona*

Están exentos del I*mpuesto de Importación y del IPI.*

b.Areas de la Amazonia Occidental[111]

La finalidad de su creación es la extensión de algunos beneficios otorgados a la Zona Franca de Manaos a áreas pioneras, zonas de frontera y otras localidades de la Amazonia Occidental, constituida por los estados de Amazonia, Acre, Rondonia y Roraima.

Los *beneficios impositivos* que se prevén, son los siguientes:

. *Bienes de orígen extranjero introducidos a través de la Zona de Manaos.*

Están exentos del *Impuesto de Importación y del IPI*, los bienes de orígen extranjero introducidos a través de la Zona Franca de Manaos a la Amazonia Occidental, que se enumeran a continuación: motores marítimos, utensillos utilizados en la actividad pesquera, máquinas, implementos e insumos utilizados en la actividad agropecuaria, máquinas para la construcción de caminos, máquinas, motores y accesorios para la instalación industrial, materiales de construcción, productos alimenticios y medicamentos.

. *Productos nacionales entrados en la Zona Franca de Manaos para ser remitidos, por intermedio de sus entrepuestos a la Amazonia Occidental.*

Están exentos del *IPI* con mantenimiento del crédito del impuesto que incidió sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje utilizados en la industrialización de los productos remitidos.

La exención no se aplica a las armas, municiones, tabacos, bebidas alcohólicas, perfumes y automóviles de pasajeros.

. *Productos nacionales consumidos o utilizados en la Amazonia Occidental*

Están exentos de IPI, los productos nacionales consumidos o utilizados en la Amazonia Occidental, siempre que sean allí industrializados con proyectos aprobados por SUFRAMA o adquiridos a través de la Zona Franca de Manaos o sus entre-puestos en la región, con las exclusiones de armas, municiones, tabacos, bebidas alcohólicas, perfumes y automóviles de pasajeros.

---

[111].Decretos Leyes Nros. 291/67, 356/68 y 1.435/75.

Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

Se mantiene y utiliza el crédito del IPI que incidió sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje empleado en la industrialización de orígen nacional a los que se refiere la exención.

. *Productos elaborados con materias primas agrícolas y extractos vegetales de producción regional.*

Están exentos del IPI los productos elaborados, por establecimietos industriales localizados en la Amazonia Occidental, con materias primas y extractos vegetales, excluídos los de orígen pecuario, cuyos proyectos hayan sido aprobados por la SUFRAMA. La exención no alcanza al tabaco y bebidas alcohólicas.

Los productos exentos generan crédito del IPI, como si fuera adeudado, cuando sean empleados como materias primas, productos intermedios o material de embalaje en la industrialización, en cualquier punto del territorio nacional, de productos efectivamente sujetos al pago de dicho impuesto.

2.2.Areas de Libre Comercio

Las Areas de Libre Comercio existentes en Brasil, son las siguientes:

-*Area de Libre Comercio del Municipio de Tabatinga, en el Estado de Amazonia.*[112]

-*Areas de Libre Comercio de Guayará-Mirim, en el Estado de Rondona.*[113]

-*Areas de Libre Comercio de los Municipios de Paracaima y Bonfin, en el Estado de Roraima*[114]

-*Areas de Libre Comercio de Macepá y Santana, en el Estado de Amapá*[115]

-*Areas de Libre Comercio de los Municipios de Brasileia y Cruzeiro Do Sul, en el Estado de Acre*[116]

Normalmente, las áreas de libre comercio han sido establecidas para promover el desarrollo de la región en la que se instalan, aún cuando en algunos casos se hace mención al objetivo de incrementar las relaciones bilaterales con los países vecinos (Guayará-Mirim y Paracaima y Bonfin).

Salvo en el caso del área de Tabatinga, las demás disposiciones legales establecen que las mercaderías nacionales o extranjeras enviadas a las áreas deben estar destinadas, obligatoriamente, a las empresas que operan en las mismas.

Asimismo y con igual excepción, las leyes que establecen las áreas disponen que se reglamentará la aplicación de regímenes aduaneros especiales para las mercaderías de procedencia extranjera a ellas destinadas, y para las que procedan de las mismas, se regularán los procedimientos cambiarios especiales que favorezcan el comercio exterior de las áreas.

El régimen fiscal en éstas áreas, que tienen un plazo de vigencia de 25 años, es el siguiente:

. *Entrada de productos extranjeros a las áreas.*

---

[112].Ley Nro. 7.965//88, modificada por Ley Nro. 8.981/95.
[113].Ley Nro. 8.210/91, modificada por LeyNro,8.981/95.
[114].Ley Nro. 8.256/91, modificada por Ley Nro. 8.981/95.
[115].Ley Nro. 8.387/91.
[116].Ley Nro. 8.857/94.

Con algunas diferencias formales, en todas las leyes se establece que los productos que entren a las áreas desde el exterior lo harán con suspensión del *Impuesto de Importación y del IPI,* suspensión que se convierte en exención cuando se les acuerde determinados destinos.

Los destinos considerados con mayor grado de generalidad son los siguientes:

. consumo o venta interna en el área (consumo interno en el caso de Tabatinga)

. el mejoramiento, en el territorio del área, de pescado, recursos minerales y materias primas de orígen agrícola o forestal (en las áreas de Paracaima y Bonfin, se incluye el mejoramiento del ganado).

. agropecuaria y la pisicultura.

. la instalación y operación de actividades de turismo y de servicios de cualquier naturaleza.

. el almacenamiento para comercialización en el mercado externo, en el área de Tabatinga, para reexportación.

. a integrar el equipaje acompañado de viajeros.

En las áreas de Tabatinga y Guayará-Mirim se incluyen las actividades de construcción y reparación de naves, en tanto que en la citada en primer término y en las de Brasileia y Cruzeiro Do Sul, también se contempla la industrialización de productos en su territorio, aún cuando en el primer caso se exige que esa industrialización se realice de acuerdo con proyectos aprobados por la SUFRAMA.

Corresponde destacar que, con respecto al área de Tabatinga, se incluye el almacenamiento para comercialización o utilización en otros puntos del país.

Del tratamiento antes indicado, se excluyen los siguientes productos: armas y municiones, vehículos de pasajeros, bienes de informática, bebidas alcohólicas, perfumes y tabaco. Respecto de las áreas de Tabatinga y Guayará-Mirim, se eliminó de la exclusión a los bienes de informática y se restringió la relativa a automotores de pasajeros, excepto ambulancias, coches fúnebres y jeeps.

En relación con las áreas de Paracaima y Bonfin, se eliminó de la exclusión a los bienes finales de informática.

Salvo el caso de Tabatinga, las respectivas legislaciones establecen que las mercaderías extranjeras que no tengan los destinos antes referidos, incluídas las partes, piezas e insumos de productos industrializados, gozarán de la suspensión del *Impuesto de Importación y del IPI*, pero serán sometidas a tributación al salir de las áreas hacia otros puntos del territorio nacional.

. *Remesa de productos nacionales a las áreas*

Para el área de Tabatinga se establece que la remesa de productos nacionales al área, destinados a los fines indicados respecto de los productos extranjeros, con exclusión del almacenamiento para reexportación, estarán exentos del IPI. Por su parte, se agregó que la exención implica el mantenimiento del crédito del IPI que incidió sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje utilizados en producción de los productos beneficiados con la exención.

En el caso de las demás áreas se establece que las ventas de mercaderías nacionales o nacionalizadas, efectuadas por empresas establecidas en otros puntos del terrritorio nacional a empresas localizadas en el área, están exentas del IPI cuando se otorga destino previsto para los productos extranjeros entrados a las mismas, con mantenimiento del crédito del IPI que incidió sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje utilizados en la industrialización de las mercaderías vendidas.

. *Exportación de productos del área*

Sólo en el caso del área de Tabatinga, se dispone que la exportación de productos de cualquier orígen, estará exenta del *Impuesto de Exportación.*

. *Salida de productos extranjeros almacenados en el área*

En todos los casos se dispone que las mercaderías extranjeras almacenadas en el área que salen para cualquier punto del territorio nacional, se consideran como una importación normal sujeta al pago de todos los impuestos. Esta norma implica la aplicación del *Impuesto a la Importación, del IPI y del ICMS* del Estado en el que está localizado el establecimiento destinatario o tiene su domicilio el particular.

. *Productos nacionales o producidos en el área que salen a otros puntos del territorio nacional*

Este supuesto no está contemplado en las legislaciones de creación de las áreas, por lo que se ha interpretado que tales productos deben tributar los impuestos que inciden sobre la importación

2.3. Zonas de Procesamiento de Exportaciones [117]

Las Zonas de Procesamiento de Exportaciones (ZPE) fueron creadas con la finalidad de reducir desequilibrios regionales, fortalecer la balanza de pagos, promover la difusión tecnológica y el desarrollo económico y social del país, enclavadas en las zonas menos desarrolladas.

Se las define como áreas de libre comercio con el exterior, destinadas a la instalación de empresas productoras de bienes a ser comercializados en el exterior, siendo consideradas zonas primarias a los efectos del control aduanero.

El *régimen tributario aplicable* a las ZPE, es el siguiente:

- *Importaciones y Exportaciones*

Gozan de la exención del *Impuesto de Importación, del IPI, de la Contribución para el Fondo de Desarrollo social, Adicional al Flete para la Renovación de la Marina Mercante y el IOF.*

-*Tratamiento en el Impuesto a la Renta.*

. *Régimen de estabilidad fiscal*

Respecto de los beneficios obtenidos, se debe observar la legislación aplicable a las personas jurídicas domiciliadas en el país vigente a la fecha en la que se firmó el proyecto, sin que ello impida tratamientos más favorables establecidos con posterioridad.

. *Remesas o pagos al exterior.*

---

[117].Decreto Ley Nro. 2.452/88, modificado por las Leyes Nros. 8396/92 y 8.924/94 y reglamentada por el Decreto Ley Nro. 846/93.

Se exime del impuesto aplicable a las remesas o pagos al exterior, a los realizados a cualquier título por las empresas intaladas en las ZPE a residentes o domiciliados en el exterior

-*Mercaderías producidas en ZPE e introducidas para consumo al mercado interno*

La introducción para consumo en el mercado interno de mercaderías producidas en las ZEP están sujetas al pago de los siguientes tributos:

. *IPI y Contribución para el Fondo de Desarrrollo Social*: sobre el valor total

. *Impuesto de Importación, Adicional del Flete para la Renovación de la Flota Mercante y el IOF*: sobre el valor de las materias primas, productos intermedios y material de embalaje importados agregados a las mercaderías introducidas

-*Impuesto de Internación*

Se establece un impuesto a la internación, aplicable a la introducción de mercaderías producidas en las ZPE, que debe ser tributado por la empresa productora.

La alícuota del impuesto es del 75%, aplicable sobre la diferencia existente entre el valor total de la internación y el valor de las materias primas, productos intermedidos y material de embalaje importados, agregados al producto final.

-*Venta de bienes para empresas localizadas en las ZPE*

Las operaciones realizadas al amparo de Guías de Exportación, con cobertura cambiaria, tienen el tratamiento tributario aplicado, en general, a las exportaciones al exterior, que implica la no aplicación del *IPI* y el mantenimiento del crédito por el mismo impuesto que incidió sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje utilizados en la industrialización de los bienes vendidos.

-*Tratamiento dispensado a las prestaciones de servicios*[118]

Los servicios prestados en las ZPE, por empresas allí instaladas, así como los prestados en esas zonas por residentes domiciliados en el extranjero, se consideran prestados en el exterior.

En el aspecto tributario, ese tratamiento implica que los Estados en los que se encuentren localizadas las ZPE, así como el municipio en que se instalen no pueden gravar los servicios comprendidos en el campo de aplicación del *ICMS y del ISS* -de competencia estadual y municipal- respectivamente, cuando en acuerdo con los criterios adoptados para determinar el ámbito espacial de esos gravámenes, los servicios deban considerarse prestados en las ZPE.

Se establece que los servicios prestados por residentes o domiciliados en el país a empresas establecidas en las ZPE, se considerarán como exportaciones al exterior, salvo los explotados en virtud de una concesión o los originados en contratos de trabajo.

En el *ICMS,* los servicios comprendidos en su campo de aplicación que se consideran prestados en el territorio del Estado, se gravan, aún cuando el tomador se encuentre situado o domiciliado en el exterior, pero no se imponen los prestados en el extranjero. Respecto del *ISS,* los municipios continúan gravando los servicios que se consideran prestados en su jurisdicción, no obstante,

[118] Decreto Ley Nro. 2452/88

disponer la Constitución Federal que por ley complementaria se establecerá la no incidencia del gravámen sobre las exportaciones de servicios al exterior, esa ley no ha sido dictada.
Cabe agregar que las legislaciones no han previsto un tratamiento particular para los servicios prestados a empresas instaladas en las ZPE, posiblemente porque en la actualidad, sólo se ha creado una Zona que se encuentra en proceso de instalación.
Por último, corresponde señalar que la legislación prohíbe a las empresas instaladas en las Zonas prestar servicios fuera de ella, a residentes o domiciliados en el país.
Por informaciones obtenidas, se ha iniciado en 1996, la instalación de la primera de estas ZEP.

3.Evaluación y resúmen

Tradicionalmente, Brasil ha efectuado un uso intensivo de los estímulos tributarios. Sin embargo, en el período 1988-1991, varió la política seguida en relación con esos estímulos y, a través de sucesivas disposiciones, se redujeron o anularon beneficios previstos en regímenes anteriores[119], afectando a los Programas Sectoriales Integrados, Programas Especiales de Exportación y a los Programas de Desarrollo Tecnológico Industrial, que eran los instrumentos a través de los cuales se desarrollaba básicamente la política industrial. Ese cambio, habría motivado que no se prorrogaran las fechas previstas para aprobación de proyectos comprendidos en esos programas, ni las de otros regímenes promocionales, tales como los regionales para el desarrollo industrial y agrícola del Nordeste y de la Amazonia. No obstante, a partir del año 1992, operó un cambio de dirección restableciéndose algunos beneficios y, se otorgan beneficios fiscales para los Programas de Desarrollo Tecnológico Industrial y Desarrollo Tecnológico Agropecuario, aprobados a partir del 3 de junio de 1993.[120]

La política promocional actual de Brasil descansa básicamente a través de incentivos en el ICMS, impuesto estadual a la circulación de mercaderías y servicios. Los incentivos se otorgan a la producción local de cada estado y discriminan en contra de las importaciones del Mercosur, a través de exenciones, diferimientos de impuesto sin ajuste por inflación, reducciones de base, alícuotas reducidas y créditos presuntos. En segundo lugar le siguen en importancia los incentivos que operan a través del *Impuesto a la Renta.*

La *promoción industrial* actúa a través de los siguientes programas:
. de desarrollo tecnológico industrial
. de incentivos sectoriales a la industria siderúrgica
. de incentivos a las actividades de informática
. de incentivos a la industria automotríz

[119] Debe citarse a la Ley Nro 7988/88, que redujo considerablemente los beneficios, así como la Ley Nro. 8.032/90 que, con las excepciones contempladas en su texto, derogó las exenciones a reducciones de los impuestos de importación y sobre los productos industrializados, otorgados con carácter general o especial.
[120] Por Leyes Nros. 8402/92 y 8661/93

. de un incentivo regional-sectorial para el azúcar
. de un régimen de incentivos referidos a las actividades audiovisuales
. de un regímenes de inversión en proyectos regionales (que incluyen a la actividad industrial)
. de un régimen especial para compras internas con fines exclusivos de exportación
. de un régimen para el equipamiento del sector industrial

Aún cuando no se haya prorrogado la fecha de aprobación de proyectos, aún causan efectos los regímenes promocionales regionales relativos a *empresas industriales* instaladas en las áreas del Nordeste y de la Amazonia, los Programas Sectoriales Integrados, Programa de Desarrollo Tecnológico Industrial y Programas Especiales de Exportación, aprobados hasta el 3.6.93

Asimismo, operan *regímenes de depreciación acelerada* para maquinarias y equipamientos adquiridos en determinados períodos, para ser utilizados en la actividad industrial y un régimen para el *equipamiento del sector industrial*, que exime del *IPI a la importación* de determinados bienes de capital.

El régimen para la *industria automotríz* opera, fundamentalmente, a través de la reducción del *Impuesto de Importación*, y de una depreciación acelerada a efectos de la determinación del *Impuesto a la Renta.*

El principal régimen promocional para la *actividad agropecuaria* es el de incentivos a Programas de Desarrollo Tecnológico Agropecuario, aprobados a partir del 3.6.93, cuyos beneficios se refieren fundamentalmente al *Impuesto a la Renta* y que, no obstante la diversidad de mecanismos, no incluye exenciones y se orientan a reducir la obligación tributaria, como forma de aumentar la tasa de retorno de las inversiones y/o reducir el tiempo necesario para que las empresas recuperen su capital inicial.

Aún causan efecto las exenciones del beneficio de explotación otorgadas por los regímenes regionales a la instalación, hasta el 31.12.93 de *empresas agropecuarias* instaladas en las áreas del Nordeste y de la Amazonia, como así también, para la iniciación de la ejecución, hasta la misma fecha, de la ampliación, modernización o diversificación de los emprendimientos ya existentes, siendo también posible que les resulte aplicables la exención que favorecen a los emprendimientos que integran el Programa Grande Carajas.

También, los *regímenes de inversión en proyectos regionales, áreas del Nordeste y Amazonia,* operan a través de la deducción del impuesto determinado, hasta cierto límite, y comporta la obligación de depositar el importe deducido, en ciertos fondos de inversión regionales, para la aplicación en proyectos considerados de interés para el desarrollo regional. Incluyen proyectos

relacionados con la pesca, el turismo, la forestación y la reforestación y, en el área del Nordeste, con proyectos de energía eléctrica. Estos incentivos incluyen a la inversión en el área del Estado de Espíritu Santo, en proyectos destinados a su recuperación económica.

En materia de *actividades turísticas*, si bien no se aprueban proyectos a partir de 1986, los incentivos acordados se refirieron a nuevos emprendimientos turísticos y su ampliación y todavía causan efecto, actuando a través de la exención parcial del beneficio de explotación en el *Impuesto a la Renta*.

Existen tambien *incentivos tributarios* que benefician *a sectores sociales* o referidos a la promoción de *actividades culturales o artísticas* y, por el mecanismo mediante el cual actúa el benefico que otorgan, en ciertos casos, se vincula con un beneficio similar al concedido en regímenes de promoción industrial o en regímenes sectoriales. Rigen en la actualidad, *incentivos a emprendimientos integrados del Programa Grande Carajas, a actividades artisticas y culturales, actividades audiovisuales y a programas de carácter social* (Programa de Alimentación del Trabajador, Vale-Transporte y Fondo de Protección a la Niñez y a la Adolescencia) y operan a través de la deducción del impuesto determinado, hasta un cierto porcentaje del *Impuesto a la Renta.* En el caso de las donaciones efectuadas a los *Fondos de Protección a la Infancia y a la Adolescencia,* dan lugar a que el impuesto deducido se deba depositar en cuentas bancarias especiales o en ciertos fondos, para luego aplicarse a los proyectos que se busca promover.

Los *incentivos a la aplicación del impuesto en fondos de inversión regionales*, todos ellos operan exclusivamente a través del *Impuesto Sobre la Renta.*

Se indican para cada programa, sobre qué impuestos operan los beneficios, en los restantes regímenes, operan exclusivamente a través del *Impuesto a la Renta.*

. incentivo al equipamiento industrial (equipamiento, máquinas, aparatos e instrumentos para la industria): *Impuesto sobre los Productos Industrializados (IPI).*

. programas de Desarrollo Tecnológico Industrial: *IRenta e Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio, Seguro*

. programa de Desarrollo Tecnológico Agropecuario: *IR e IPI.*

. incentivos a las Empresas Siderúrgicas: *IPI*, complementariamente *IR.*

. incentivos a las Actividades de Informática: *IPI e IR.*

. incentivos a la Industria Automotríz: *Impuesto de Importación e IR.*

. incentivos a la Producción de Azúcar: *IPI*

. incentivos a la Investigación Científica y Tecnológica : *Impuestos a la Importación, IPI y Adicional al Flete para Renovación de la Marina Mercante.*

. régimen Especial para Compras Internas con Fines Exclusivos de Exportación: *IPI.*

Los beneficios en el *IPI* acordados a la *producción del azúcar*, sólo actúan cuando las salidas del producto tienen lugar en áreas de actuación de la SUDENE y la SUDAM y en los estados de Espíritu Santo y de Río de Janeiro.

En materia de *Impuestos de Importación*, el incentivo está dirigido no sólo a reducir el costo inicial de la inversión, cuando se exonera sobre maquinarias y equipos, sino que a largo plazo reducen los costos fijos de producción. En cambio, cuando se exonera sobre materias primas e insumos, están dirigidos a reducir los costos variables de producción. El beneficio se otorga, como reducción hasta cierto límite, y es muy importante en el *régimen automotríz*, o como exención en el régimen de *investigación científica y tecnológica.*

Si analizamos los mecanismos que adoptan los incentivos en el *Impuesto a los Productos Industrializados,* el otorgado con carácter más general es la exención que, cuando se refiere a operaciones internas, se acompaña con el mantenimiento del impuesto que incidió sobre las materias primas, productos intermedios y material de embalaje utilizados en la industrialización de los bienes exentos (crédito básico, llamado en otros países crédito fiscal), a fin de evitar que ese impuesto se traslade a los precios. Menos habitual es la reducción de la alícuota o la suspensión del impuesto.

Otros regímenes de *promoción industrial* otorgan beneficios referidos exclusivamente al IPI en los regímenes de equipamiento industrial, de incentivos a las empresas siderúrgicas y el referido a la producción de azúcar.

El régimen que promociona a las *actividades de informática* exime del *IPI,* hasta el año 1999, a los bienes de informática y automatización, con niveles de valor agregado local compatibles con las características de cada producto, fabricados en establecimientos de empresas brasileñas de capital nacional. La exención se otorga con mantenimiento de los créditos básicos y el beneficio configura una discriminación directa contra los mismos bienes importados. Asimismo, debe tenerse en cuenta que cuando la exención o, en su caso, la exención con mantenimiento con créditos básicos, se otorga respecto de operaciones que tienen por objeto bienes de capital, se disminuyen los costos del adquirente, ya que al constituir el IPI un impuesto al valor agregado de tipo producto, no otorga crédito básico por la adquisición de importación de bienes de capital gravados.

Otros mecanismos menos utilizados en el *IPI*, son la *reducción de la alícuota* hasta un cierto límite, en el caso de las salidas de azúcar que tienen lugar en los estados de Espíritu Santo y Río de Janeiro y la *suspensión del impuesto* con mantenimiento de créditos básicos, suspensión que se convierte en exención cuando se otorga a los productos industrializados utilizando como insumos a

aquéllos amparados por la suspensión un destino determinado, como el *régimen especial para compras internas con fines exclusivos de exportación*, en el que el beneficio discrimina contra las operaciones internas que tienen por objeto insumos importados que se apliquen a la producción de bienes destinados a la exportación.

El tratamiento otorgado en el IPI a las *empresas siderúrgicas*, es bastante particular y consiste en el beneficio de la *deducción del impuesto determinado* en cada período base, de un crédito equivalente a un cierto porcentaje de la diferencia entre el impuesto facturado en dicho período, a raíz de la salida de productos promovidos y los créditos básicos correspondientes a materias primas, productos intermedios y material de embalaje destinados a la industrialización de esos productos, debiendo depositarse el impuesto deducido en una cuenta bancaria especial a nombre de la empresa, para aplicarlos en proyectos de ampliación de la industrialización de productos promovidos.

En el *Impuesto a la Renta,* los beneficios acordados en cada uno de los regímentes difieren, fundamentalmente, en relación con el número de beneficios que otorgan como en cuanto a su tipo. En este impuesto operan una gran diversidad de incentivos, y salvo en el caso de los otorgados a emprendimientos industriales instalados hasta el 31.12.93, en las áreas del Nordeste y Amazonia y de proyectos de ampliación y modernización o diversificación de esos emprendimientos, cuya ejecución se hubiera iniciado hasta la última fecha- en los que se concedía la exención del impuesto incidente sobre el beneficio de explotación - no suponen *exenciones* sino que se orientan a *reducir la obligación tributaria,* como forma de aumentar la tasa de retorno de las inversiones y/o reducir el tiempo necesario para que las empresas recuperen su capital inicial. En *ciertos regímenes de incentivos*, se concede un beneficio que consiste en la *reducción,* hasta cierto límite del impuesto determinado del impuesto a la renta.

En materia de estímulos a los inversionistas, en el impuesto a la renta, el régimen referido a las *actividades de informática*, permite a las personas jurídicas *reducir el impuesto determinado*, para aplicar el importe de la reducción en la suscripción de acciones de empresas brasileñas de capital nacional de informática y automatización.

Tomando como referencia el régimen que concede el mayor número de beneficios referidos al Impuesto a la Renta, (Programas de Desarrollo Tecnológico Industrial y Programas de Desarrollo Tecnológico Agropecuarios aprobados a partir del 30.6.93), debe señalarse que otorga a las empresas beneficiarias los siguientes incentivos:

.depreciación acelerada de ciertos bienes de capital.

.amortización acelerada de determinados intangibles.

.*deducción del impuesto determinado*, hasta un cierto porcentaje del importe que resulta de aplicar la alícuota del impuesto sobre un tipo de erogaciones efectuadas en el período base.
.*crédito* equivalente a un porcentaje del impuesto retenido en la fuente, por pagos o acreditaciones efectuadas a beneficiarios del exterior por determinados conceptos que implican transferencia de tecnología, sin las restricciones de no deducibilidad y condicionamientos que la legislación del impuesto establece.

Los beneficios relativos a la *amortización acelerada*, *al crédito por impuesto retenido en la fuente y a la deducción de pagos o acreditaciones a beneficiarios del exterior* por conceptos vinculados a la transferencia de tecnología, sólo son otorgados en los regímenes establecidos para los mencionados programas.

El beneficio de *depreciación acelerada*, utilizada como incentivo a la inversión, no significa una pérdida definitiva y permanente de recaudación, ya que sólo pospone el pago del impuesto en el tiempo, que en el caso de industrias en permanente expansión, el régimen puede diferir el pago del impuesto indefinidamente. El beneficio se contempla en tres regímenes, de depreciación acelerada incentivada y en otros dos (programas sectoriales integrados y programas especiales de exportación), aún cuando se registren algunas diferencias en cuanto al tipo de bienes depreciables, el orígen de esos bienes y la tasa de depreciación acelerada.

Por su parte, el beneficio de *deducción del impuesto determinado*, también se utiliza en el régimen de incentivos a las *actividades de informática*, con similar metodología y con un límite más alto. Asimismo, constituye el único beneficio que otorgan diversos regímenes, considerando gastos vinculados a los objetivos del programa respectivo y con distintos límites como en el *programa de alimentación del trabajador y de vale-transporte* o considerando contribuciones efectuadas sin límite alguno aplicados a *fondos de protección a la niñez y la adolescencia* o, con ciertos límites referidos al monto de las mismas, como en el caso de incentivos a las *actividades culturales y artísticas*.

Es importante la intervención del sistema bancario, ya que por lo general los recursos son depositados allí para ser canalizados posteriormente a los beneficiarios. Constituye el único beneficio que se otorga para incentivar inversiones en determinados proyectos, a través de *depósitos en cuentas especiales* de las que los fondos se retiran con el fin indicado y que comportan diferentes porcentajes del impuesto determinado susceptible de aplicarse en esa forma. Se aplica en el régimen de incentivos a las *actividades audiovisuales y a las inversiones regionales en proyectos para el desarrollo de las áreas del Nordeste y Amazonia y del Estado de Espíritu Santo*, a través de distintos fondos, en el régimen de promoción de las *actividades de informática*, para fomentar la inversión en acciones nuevas emitidas por sociedades brasileñas de capital

nacional que tienen por actividad única o principal la producción de bienes o servicios de informática y automatización, hasta el 1% del impuesto determinado.

Otros tipos de beneficios en *el impuesto a la renta* que contemplan algunos regímenes se refieren a la *compensación de quebrantos con límite temporal,* como en los *programas especiales de exportación,* que se puede compensar los mismos en 6 años, en lugar de 4 años.

Los *incentivos regionales* que promueven el desarrollo del *Nordeste y de la Amazonia*, utilizaban como mecanismo la *exención del beneficio de explotación* de nuevos emprendimientos industriales o agrícolas o derivado de la ampliación o modernización de los ya existentes.

El incentivo de desarrollo de *emprendimientos turísticos*, contemplaba una *reducción del impuesto* calculado sobre ese beneficio, que difería según se tratara de emprendimientos nuevos o de ampliación de emprendimientos existentes, considerando también en este caso el tipo de emprendimiento.

En el año 1992, se estableció un *régimen especial para compras internas con destino exclusivo de exportación*, que autoriza la salida de establecimientos industriales con *suspensión del IPI* y con el mantenimiento de los créditos básicos correspondientes a materias primas, productos intermedios y material de embalaje aplicados a la industrialización de los productos salidos a otros establecimientos industriales para la producción de bienes destinados a la exportación o a empresas comerciales para industrialización, en establecimiento propio o de terceros, de productos que tengan igual destino.

La *Zona Franca de Manaos,* en relación con las actividades y operaciones realizadas en la misma por las empresas industriales allí localizadas, sólo se benefician con la exención del *IPI* que incidiría sobre las salidas de productos industrializados destinados al consumo interno, pero tributan los demás impuestos que integran el sistema de tributación interna a ese nivel de gobierno, incluido el *Impuesto a la Renta. Se* otorgan beneficios a operaciones realizadas en su territorio y destinadas a ser consumidas en el mismo, a la vez que también los concede respecto de mercaderías que salen de la Zona al territorio aduanero general.

En general, las mercaderías que se internan en la zona, incluso para consumo o utilización en determinadas actividades desarrolladas en ella, están exentas de todo tributo. Las mercaderías que salen de la zona al exterior, se tratan como exportaciones. Las mercaderías importadas y almacenadas en la Zona que salen para comercialización en cualquier otro punto del territorio, tienen el tratamiento aplicable a las importaciones al ser internadas al territorio aduanero general.

Las mercaderías de orígen nacional remitidas a la Zona para su industrialización, consumo o reexportación, se tratan como exportaciones al exterior. En materia de impuestos internos, este tratamiento implica que las mercaderías que salen del establecimiento industrial para su industrialización o consumo en la Zona, salen con suspensión del IPI, suspensión que se convierte en exención cuando se comprueba la entrega al destinatario dentro del plazo fijado a ese efecto.

En cambio, las mercaderías salidas del establecimiento industrial para exportación desde la Zona, están exentas desde el momento de las salida. En los dos casos, el establecimiento industrial mantiene el crédito fiscal correspondiente a las materias primas, productos intermedios y material de embalaje adquiridos para utilizarlos en la industrialización de los productos. En el caso de los *Impuestos sobre Operaciones Relativas a la Circulación de Mercaderías y sobre Servicios de Transporte Interestadual e Intermunicipal y de Comunicaciones-ICMS-*, de competencia estadual, se aplica un tratamiento similar.

En cuanto al tratamiento dispensado a las mercaderías producidas, industrializadas o beneficiadas en la Zona que ingresan al territorio aduanero general, tributan el *Impuesto de Importación* correspondiente a materias primas, productos intermedios, materiales secundarios y de embalaje, componentes y otros insumos de orígen extranjero en ellos empleados, calculado mediante un coeficiente de reducción de la alícuota ad-valorem.

En lo concerniente a impuestos internos, los productos industrializados en la Zona de acuerdo con proyectos aprobados por la SUFRAMA- en tanto la industrialización no responda a la modalidad de acondicionamiento o reacondicionamiento-, no están gravadas por el *IPI,* con algunas exclusiones. Los productos industrializados en la Zona y destinados a ser consumidos en ella están exentos del *IPI,* salvo armas, tabaco, bebidas alcohólicas y automóviles.

A nivel estadual, en relación con las operaciones comerciales realizadas en la Zona, el Estado de Amazonia aplica su *ICMS*, otorgando crédito fiscal por un monto igual al impuesto que debió tributarse en otros estados, desde los que se remitieron materias primas, productos intermedios y material de embalaje. Por su parte, los municipios cuyo ámbito territorial incluye parte del área de la Zona, no aplican el ISS a los servicios allí prestados.

Manaos[121] "es la mayor ciudad de la selva amazónica y conforma uno de los mayores parques industriales de Sudamérica. En las tres décadas desde que el gobierno creó la Zona Franca de Manaos, unas 500 empresas, la mayoría de ellas fabricantes de productos electrónicos, han instalado plantas de ensamblaje. El gobierno ha subsidiado a los industriales de Manaos la tierra,

[121]Diario La Nación: "Zona Franca de Manaos: ¿una especie en vías de extinción?-The Wall Street Journal of Americas-Matt Moffet-13.7.98

otorgándoles generosas exenciones tributarias y bajos aranceles de importación, a cambio de la creación de empleo."

"Desde el comienzo de la crisis asiática en 1997, Manaos contribuyó en u$s 3.000 millones de los u$s 8.000 que constituían el déficit comercial de Brasil, proveniente de las importaciones de componentes electrónicos a través de la Zona. Entretanto, el subsidio de los u$s 2.400 millones que el gobierno concede anualmente a la Zona Franca equivalen a unos u$s50.000 por cada empleo en una planta, es decir, 10 veces el salario promedio de estos mismos trabajos. Los ingresos por fabricación ascendieron en 1997 a más de u$s11.000 millones. Manaos tuvo un gran auge pero los componentes importados pasaron a ocupar una parte cada vez más importante de la mayoría de los productos, lo que contribuyó crecientemente al déficit comercial del país. Mientras tanto, las plantas de la Zona Franca automatizaron operaciones, el nivel de empleo cayó en el año 1997 acerca de 45.000, cerca de la mitad del máximo que alcanzó en 1990"

"En 1997, el gobierno federal trató sin resultados de cambiar el modelo de Manaos, a través de un decreto, recortando drásticamente los incentivos para los industriales de la Zona Franca y los incitó a exportar. El Estado de Amazonas, que recibe el 40% de sus ingresos fiscales del parque industrial, consiguió la suspensión de la aplicación del decreto ya que los industriales solicitan más incentivos para exportar"

"Agregado a esto, se han detectado muchas irregularidades en Manaos. La mayoría de los discos compactos brasileños, dicen "Hecho en Manaos", pero sólo uno de cada cuatro fabricantes brasileños los producen allí. Se fabrican en San Pablo, se realiza el control de calidad y empaque plástico en Manaos y, sólo por ello, gozan de todos los incentivos. Sin embargo, hay un pequeño número de éxitos de exportación, representado por Honda, que exporta moticicletas producidas casi completamente en Manaos"

Los beneficios referidos a la *Zona Franca de Manaos* se han extendido a las *Areas de la Amazonia Occidental,* que incluye a los Estados de Amazonia, Acre, Rondonia y Roraima. Aquí lo importante es la exención del *IPI a* diversas mercaderías extranjeras que se introducen desde la Zona Franca de Manaos a la Amazonia Occidental, como así tambien, están exentos de este impuesto, los productos nacionales entrados a dicha Zona, para serle remitidos, a través de sus entrepuestos.

Existen en Brasil, regímenes aplicables a las *Areas de Libre Comercio*, con el fin de promover el desarrollo de las regiones en las que se instalan. Se otorgan algunos beneficios que le acuerdan algunas características propias de regímenes de promoción regional al eximir del *Impuesto de Importación* y del *IPI,* la introducción de mercaderías provenientes del exterior o del territorio aduanero general con destino al consumo o venta en el interior de las mismas. No obstante, dado

que la introducción de bienes al mencionado territorio, de mercaderías extranjeras, de producción nacional o producidas en las áreas, se tratan como importaciones implicando la aplicación del *IPI*, cabe concluir que los beneficios otorgados a dichas áreas, no operan fuera de su territorio.

Finalmente, las *Zonas de Procesamiento de Exportaciones (ZEP)*, se definen como áreas de libre comercio con el exterior y orientadas a captar inversión directa de capital extranjero para el desarrollo de actividades industriales con fines de exportación.

Las importaciones a las ZEP procedentes del extranjero están exentas de:
. *Derechos de Importación, del IPI, de la Contribución par el Desarrollo Social, del Adicional al Flete para Renovación de la Marina Mercante y del Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguros y Operciones relativas a Títulos y Valores Mobiliarios(IOF)*

Las empresas instaladas en las ZEP gozan de un régimen de *estabilidad fiscal* en el Impuesto a la Renta y están exentas de pagar este impuesto aplicable a las remesas a pagos al exterior, efectuados a cualquier título. Como contrapartida, la importación de bienes de uso del exterior no genera la posibilidad de la depreciación, en tanto, la misma es admitida cuando esos bienes son de producción nacional.

Las mercaderías producidas en las ZEP, sólo pueden introducirse para consumo al territorio aduanero general cuando el valor anual de cada producto así destinado no sea superior al 10% del valor anual de la producción del año inmediato anterior. Cumplida esa condición, al nacionalizarse las mercaderías se aplica el *IPI* y la *Contribución para el Fondo de Desarrollo Social,* en tanto que los *Impuestos de Importación* inciden sobre el valor de las materias primas, productos intermedios y material de embalaje importados utilizados en la industrialización de las mercaderías, valor que también se considera para aplicar el *Adicional al Flete para Renovación de la Marina Mercante* y en su caso, el *IOF.*

La venta de bienes realizadas en el territorio general aduanero a empresas localizadas en las ZEP, se les aplica el tratamiento dispensable a las exportaciones al exterior, que implica la exención del *IPI,* con mantenimiento del crédito fiscal.

C. PARAGUAY

1. Incentivos tributarios

a.Régimen de incentivos fiscales para la inversión de capital [122]

El régimen de incentivos fiscales para la inversión de capital de orígen nacional o extranjero es anterior a la importante reforma del sistema tributario realizada en 1991 [123].

La única diferencia entre la inversión extranjera y la nacional está dada por el tratamiento a las utilidades netas que, en el caso del capital extranjero está gravado con un 5% adicional por las remesas de utilidades y dividendos a beneficiarios no domiciliados en el país. Dichas utilidades y dividendos están gravados con el 10% (la tasa general del impuesto es del 30%). Si los mismos son reinvertidos en la instalación, ampliación o renovación de bienes de activo fijo o destinados a cubrir el costo de la implantación, de forestación y reforestación en el sector rural, no se aplica el impuesto adicional. Las utilidades y dividendos están desgravados por 5 años si la inversión se halla beneficiada por la Ley Nro. 60/90.

La Ley General de Inversiones[124] tiene como objeto promover e incrementar las inversiones de capital de orígen extranjero y ofrece al inversionista del exterior las mismas garantías, derechos y obligaciones que a los inversionistas nacionales

Los beneficios se extenderán por 10 años, cuando las inversiones provengan de recursos de repatriaciones de capital o cuando se radiquen en áreas de preferente desarrollo.[125]

No se contempla la aprobación de proyectos sectoriales o regionales, sino que sólo se consideran los presentados individualmente por los inversores.

Resultan beneficiadas por esta Ley, las *actividades industriales y determinadas prestaciones de servicios*: construcciones, transporte, almacenamiento y depósito, investigación científica, salud, radio, televisión y prensa escrita, telefonía rural y urbana, hotelería, apart-hotel y otros tipos de hospedajes turísticos.

Los *objetivos* del régimen de incentivos, son los siguientes:

. promover la utilización de materias primas y recursos energéticos nacionales.

. la creación de fuentes de trabajo permanentes.

. el incremento de la producción de bienes y servicios.

. el fomento de las exportaciones y la sustitución de importaciones.

. la incorporación de tecnología moderna para el aumento de la eficiencia productiva.

. la inversión y reinversión de utilidades en bienes de capital

-Incentivos Fiscales

El régimen de inversión de capital, prevé amplios incentivos fiscales:

-Liberación de todos los tributos fiscales y municipales que gravan

. la constitución, inscripción y registros de sociedades

---

[122].Está instituído por la Ley Nro. 60/90 y reglamentada por Decreto Nro. 6361/90, modificado por Decretos Nros. 10301/92, 12301/92, 23069/93 y 5559/94.

[123] A través de la Ley Nro.125/91. En Paraguay el impuesto más importante aplicado a nivel municipal que se recauda es el inmobiliario, el mismo, carece de la significación requerida para atraer la atención de los inversores.

[124] Ley Nro. 117/91

[125] En los Departamentos de Guairá, Caazapá, Ñeembucú, Concepción y la Región Occidental, excepto la ciudad de Villa Hayes.

. aumentos de capital previstos en el estatuto o contrato social

. aportes a la sociedad en bienes muebles, inmuebles o derechos y la transferencia de cualquier bien o derecho.

. emisión, compra y venta de bonos, debentures y otras obligaciones.

. préstamos, créditos y garantías de los mismos.

-Liberación total de:

. gravámenes aduaneros *a las importaciones de bienes de capital.*

. *IVA sobre la importación* de bienes de capital destinados a la primera instalación de la industria local. No se aplica a las inversiones para la prestación de servicios.

-Liberación del 95%

. *del Impuesto a la Renta* de la empresa o sociedad por un período de 5 años

Este beneficio no se aplica a inversiones que tienen por objeto el mejoramiento, ampliación o modernización de instalaciones productoras de bienes y a actividades de prestación de servicios, salvo que la inversión signifique una mayor producción de bienes y servicios, ni a las inversiones referidas a la instalación de centros comerciales, aún cuando es otorgable respecto de la actividad desarrollada en los mismos.

- Liberación del impuesto a la Renta, sobre:

. remesas de dividendos y utilidades provenientes del proyecto de inversión: el impuesto que grava a los dividendos distribuidos al exterior remesados o acreditados por establecimientos permanentes a sus casas matrices.

. locaciones, regalías, derecho de uso de marcas y patentes de invención; dibujos y modelos industriales y otras formas de transferencia de tecnología.

-Liberación total del Impuesto a los Actos y Documentos (Ley Nro.125/91) Arts.127 y 128 para el beneficiario sobre los actos, contratos y obligaciones que documentan las inversiones.

Las *formas* de inversión, comprende los siguientes instrumentos:

. dinero; créditos de proveedores u otros instrumentos finanacieros.

. bienes de capital; maquinarias, instalaciones industriales, equipos de oficina, equipos eléctricos y electrónicos, de transporte, etc.

. marcas de fábrica y otras formas de transferencia de tecnología.

. arrendamientos de bienes de capital, particularmente interesante para la explotación de transportes fluviales y aéreos.

Como novedad, se incorpora la modalidad de leasing en materia de regímenes de promoción de inversiones, pudiendo introducirse al país los bienes bajo el régimen de admisión temporaria por el plazo del contrato de arrendamiento, a cuyo vencimiento, los mismos pueden reexportarse o nacionalizarse.

b. Forestación y reforestación. [126]

[126].Se concede por Ley Nro.536/95 y Decreto Reglamentario Nro.9425.

Este régimen sectorial busca fomentar la forestación y reforestación de suelos de prioridad forestal, en función de planes de manejo forestal aprobados por el Servicio Forestal Nacional.

Otorga los siguientes *incentivos tributarios*:

. exención del 50% del *Impuesto Inmobiliario* sobre los suelos de inmuebles rurales calificados como prioridad forestal y los bosques que en ellos se implanten, mientras esté sujeto al Programa de Forestación o Reforestación.

. a los fines del *Impuesto a la Renta*, establece una renta presunta del 10% del valor comercial de los árboles talados o de los frutos y productos extraídos.

c. Pesca [127]

El objeto de la ley es fijar normas generales que regulen la pesca y sus actividades conexas en ríos, arroyos y lagos que se encuentren bajo el dominio público o privado, a través de disposiciones aplicables a la captura, administración y conservación y repoblación de los peces y el desarrollo pesquero, impidiendo el desarrollo abusivo del derecho de pesca, en perjuicio de los recursos naturales y del medio ambiente.

Como *beneficio tributario*, sólo autoriza a deducir como gasto en la determinación del *Impuesto a la Renta*, los legados y donaciones efectuadas al Fondo Especial de Desarrollo Pesquero.

d. Ley de Hidrocarburos [128]

La ley regula el régimen aplicable en materia de hidrocarburos, prospección, exploración y explotación de petróleo y otros hidrocarburos.

El régimen opera a través de diversos *beneficios impositivos*:

. *exención de todo tributo* fiscal, departamental y municipal, excepto tasas, para la prospección y la explotación.

. *Impuesto a la Renta*, se establece que para los servicios relacionados directamente o indirectamente a las actividades de prospección y exploración, prestados a los titulares de los permisos y concesiones por subcontratistas, tributan en base a una *ganancia neta presunta,* que surge de aplicar un 6% sobre el monto de los trabajos realizados, y están exentos de todo tributo fiscal, departamental y municipal, excepto tasas.

. el titular de la concesión está exento de todo tipo de impuesto y contribución fiscal, departamental y municipal, con excepción de las tasas y a los impuestos a la renta y al valor agregado. En lo que concierne al Impuesto a la Renta se dispone que la utilidad neta se determinará de acuerdo con normas de contabilidad reconocidas para su utilización en la industria de hidrocarburos, permitiendo la deducción de determinados costos y gastos, que los concesionarios pueden computar como cuenta de capital del ejercicio, si optan por este tratamiento.

. *depreciación acelerada* para los bienes de uso empleados en la concesión.

---

[127].Ley Nro. 799/96.

[128].Ley Nro. 779/95.

. *depreciación por agotamiento* equivalente a un porcentaje del valor de la producción y con un límite calculado en función de las utilidades líquidas, en tanto que para los capitales incorporados al país por el concesionario, autoriza a una amortización en cinco años.

. *exención de derechos de importación* y de todo tributo fiscal, departamental o municipal, sobre las importaciones de las maquinarias, útiles, implementos y materiales, no producidos en el país, que resulten necesarios para la prospección, exploración, industrialización y comercialización de petróleo y demás hidrocarburos y, por último, exime de todo tributo fiscal, departamental y municipal y de todo derecho a la exportación, al petróleo, sus derivados y su transporte.

e. Transporte urbano de corta, media y larga distancia[129]

Este regímen otorga incentivos al sector de contribuyentes del impuesto al valor agregado que tengan como actividad exclusiva el transporte de pasajeros urbano o intermunicipal de corta, media y larga distancia. Se limita a facilitar la absorción del crédito fiscal originado por la importación de vehículos de transporte.

Permite a los beneficiarios pagar con *facilidades de pago el IVA* que incide sobre la importación de autovehículos de transporte, abonando un 10% del impuesto adeudado como entrega inicial y el saldo, en cuotas de 12 a 24, con un interés del 1.5% ó 2%.

f. Importación de determinados bienes y comercialización en el mercado interno [130]

Consiste en un régimen especial que opera a través de los *Impuestos al Valor Agregado y a la Renta*, referido a un elevado número de bienes, facilitando su importación y la comercialización en el mercado interno, que aún cuando no representa un incentivo, causa efecto similar, por lo que se ha incluído entre los regímenes vigentes, a raíz de los efectos que provoca en el comercio entre países del Mercosur y en el tráfico fronterizo.

En el *IVA*, respecto de los bienes comprendidos en el régimen, fija la base imponible a considerar para la aplicación del impuesto, en determinados porcentajes de las establecidas por ley, para la importación y para las operaciones internas (50% para cigarrillos, 20% y 3% para otros bienes). Dispone que el impuesto así determinado se abona previamente al retiro del recinto aduanero, tratándose de mercaderías importadas o, en la primera enajenación de los bienes de producción nacional, con carácter de pago único y definitivo para todo el circuito de comercialización en el mercado interno.

En el *Impuesto a la Renta*, se presume sin admitir prueba en contrario, que las empresas dedicadas a la importación de cigarrillos y bienes comprendidos en el régimen, obtienen una rentabilidad del 8% sobre el costo de las mercaderías importadas. Se faculta a las empresas

---

[129].Decreto Nro. 19.657/92.

[130].Decreto Ley Nro. 1636/94, modificado por los Decretos Nros. 2.134/94, 2.718/94, 5077/94, 7.303/95, 10.210/95 y 12.281/96. Incluye bienes, como ciertos alimentos, conservas, determinadas bebidas alcohólicas, artículos de perfumería y tocador, computadoras y accesorios, electrodomésticos, hornos, afeitadoras, secadores, videojuegos, raquetas, centrales de video, vajillas, cámaras fotográficas, cosmética, alfombras, juguetes, trenes eléctricos, vajillas, golosinas, chocolates, encendedores, contestadores telefónicos, etc.

nacionales que producen los mismos bienes a acogerse al régimen; en ambos casos, el impuesto tributado del 30% sobre esa renta neta tiene el carácter de pago único y definitivo.

g.Régimen automotor [131]

El nuevo régimen nacional está orientado a la industria automotríz y comprende a los vehículos automóviles, tractores, volocípedos y demás vehículos terrestres, sus partes y accesorios.

Los *beneficios tributarios* instituídos en el régimen contemplan:

. *exención de los gravámenes aduaneros* y otros efectos, incluyendo *los impuestos internos de aplicación específica*, sobre los bienes de capital, materias primas, componentes, kits, piezas e insumos fabriles a importar, requeridas por las empresas beneficiadas para la producción de los bienes comprendidos en este régimen.

. *disminución de la base imponible* del IVA, al 20% del total del producto terminado, para los bienes comprendidos en el régimen, producidos en Paraguay por las empresas beneficiadas.

. *reducción* del 50% del *arancel de importación* por el monto exportado, sobre las importaciones directas o indirectas de los bienes comprendidos en el régimen, realizadas por las empresas beneficiarias.

Las inversiones aprobadas amparadas por este régimen, gozan de la totalidad de los beneficios vigentes establecidos en *el Régimen de incentivos fiscales para la inversión de capital de orígen nacional o extranjero*, por un período de 10 años. La medida pretende igualar a los beneficios impositivos que se otorgan a la radicación de emprendimientos industriales.

A efectos de acceder a los incentivos promocionales que otorga el presente régimen, las empresas *deben cumplir con las siguientes condiciones*:

. acrecentamiento de la producción de bienes y servicios.

. creación de nuevas fuentes de trabajo permanentes.

. fomento de exportaciones y/o sustitución de importaciones.

. incorporación de tecnologías que permitan aumentar la eficiencia productiva y posibiliten la mejor utilización de materias primas, mano de obra y recursos energéticos nacionales.

. inversión en plantas para la producción y/o ensamblado de bienes comprensivos de este régimen.

. incorporación en forma gradual y creciente de componentes de producción nacional.

2.<u>Zonas Francas</u> [132]

La normativa vigente define a las Zonas Francas como espacios del territorio nacional, localizadas y autorizadas como tales por el Poder Ejecutivo y sujetas al control fiscal, aduanero y administrativo que establece la ley.

---

[131].Decreto Nro. 21.944/98 del 16.7.98.

[132].Ley Nro. 523/95 establece el régimen legal de Zonas Francas en Paraguay.

Las Zonas Francas deben instalarse en áreas de propiedad privada, cercadas en forma de garantizar su aislamiento del territorio aduanero, con un sólo sector de entrada y salida.

En las Zonas, los *usuarios* pueden desarrollar las siguientes actividades:

. comerciales, que implica la internación de bienes destinados a la intermediación de los usuarios, sin que los mismos sufran transformación o modificación, incluyendo el depósito, la selección, clasificación, manipulación y mezcla de mercaderías o materias primas.

. industriales, que implica la fabricación por los usuarios de bienes destinados a la exportación al exterior, mediante procesos de transformación de materias primas y/o productos semielaborados de orígen nacional o importado, incluyendo el ensamblaje.

. servicios, en los que los usuarios se dedican a reparaciones y mantenimiento de equipos y ensamblajes. La prestación de servicios no previstos por la ley que se destinen al mecado internacional pueden ser autorizados por el Poder Ejecutivo, en cuyo caso, gozan del tratamiento tributario establecido por las Zonas Francas.

A los fines de la ley, se entiende por internación la introducción de mercaderías a la Zona, procedentes del territorio aduanero o de terceros países, en tanto que exportación significa la extracción de mercaderías de la zona, hacia el territorio aduanero o a terceros países, así como la venta de productos semielaborados a empresas localizadas en la misma Zona en otras ubicadas en el territorio nacional, a fin de completar el proceso de fabricación o proceder a su ensamblaje, para enviarlos posteriormente al territorio aduanero.

Son *concesionarios* las personas jurídicas que, mediante contrato celebrado con el Poder Ejecutivo, adquieren el derecho de habilitar y explotar una zona franca, debiendo construir la infraestructura necesaria para la instalación y funcionamiento de las empresas de los usuarios. Salvo cuando el concesionario solicite un plazo menor, las concesiones se otorgan por un período de 30 años, contados a partir del respectivo contrato.

Son *usuarios* de las Zonas Francas las personas físicas o jurídicas, que mediante contrato celebrado con el concesionario, adquieren el derecho para operar en la Zona y en uso del mismo, desarrolle en el territorio de la misma actividades comerciales, industriales o de servicios.

El *régimen tributario* aplicable es el siguiente:

.*Concesionarios*

. no están amparados por las exenciones y beneficios concedidos a los usuarios, sin perjuicio que puedan solicitar los beneficios de la Ley Nro. 60/90-Régimen de Incentivos Fiscales para la Inversión de Capital Nacional y Extranjero. En cambio, se encuentran exentos del impuesto al valor agregado por los servicios que prestan a los usuarios.

. *Usuarios*

. *Venta de bienes y servicios desde el territorio aduanero a las Zonas Francas*

Se les otorga el tratamiento aplicable a las exportaciones a terceros países, a todos los efectos fiscales, aduaneros y administrativos.

. Introducción de bienes a las Zonas Francas.

La introducción de bienes a las Zonas Francas, sea desde terceros países o desde el territorio aduanero, está exenta de todo tributo de internación, nacional, departamental o municipal, salvo las tasas por servicios efectivamente prestados. La exención incluye la introducción de bienes de capital, incluso los bienes bajo contrato de leasing, a condición que no podrán ser vendidos, arrendados o transferidos a personas domiciliadas en el terrritorio aduanero, sin el pago previo por parte del adquirente de los tributos a la importación, determinados en función del valor actual de los mismos, salvo que el adquirente goce de los mismos incentivos fiscales. La venta, arrendamiento o transferencia a concesionarios para su utilización en la zona está exenta de todo impuesto.

. Importaciones al territorio aduanero

Las importaciones al territorio aduanero provenientes de empresas comerciales, industriales o de servicios radicados en Zona Franca, están sujetas a todos los tributos de importación, incluyedo los aranceles aplicables, salvo los productos industriales que por su configuración, cumplan con el requisito de orígen exigido por las leyes o por acuerdos internacionales vigentes para categorizarlos como de producción nacional. Asimismo, están exceptuados del arancel las empresas industriales que conforman el orígen exigido según acuerdos internacionales vigentes.

. Exportación y reexportación de productos y servicios desde la Zona Franca.

La exportación y reexportación de productos y servicios desde la Zona a terceros países, a la misma Zona, a otras Zonas o al territorio aduanero, está exenta de todo tributo nacional, departamental o municipal.

.Tasas por servicios efectivamente prestados por la Administración Nacional de Navegación y Puertos.

Son percibidos por el Organismo prestador, para todos los bienes introducidos a las Zonas o desde las mismas, no pudiendo las tarifas excederse a las cobradas en el Puerto de Asunción.

A los efectos de la aplicación de las tarifas, el ingreso o egreso de bienes al territorio aduanero y su traslado de los lugares de ingreso o salida a las Zonas o viceversa, se considera tránsito internacional, cobrándose como si se tratara de una sola operación.

.Tratamiento de las actividades comerciales, industriales y de servicios desarrolladas en la Zona:

.Exención

Las actividades comerciales, industriales y de servicios realizadas en las Zonas y los resultados obtenidos por los usuarios, están exentos de todo tributo nacional, departamental o municipal, con excepción del régimen tributario que establece la ley. Las demás actividades realizadas en la Zona están sujetas al régimen tributario general del país.

La exención tributaria se extiende a la constitución de las sociedades usuarias, a las remesas de dividendos a terceros países, a los pagos de regalías, comisiones, honorarios, intereses y toda otra remuneración por servicios, asistencia técnica, transferencia de tecnología, préstamos y financiamiento, alquiler de equipos y todo otro servcio prestado desde dichos países a los usuarios.

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

Cualquier cambio a la legislación tributaria que se produzca en el futuro no podrá aplicarse a las personas acogidas al régimen de la ley, salvo que las mismas opten por el nuevo régimen tributario.

. *Usuarios dedicados exclusivamente a la exportación a terceros países*

Los usuarios que desarrollen actividades comerciales, industriales y de servicios dedicados exclusivamente a la exportación a terceros países, tributarán un impuesto único denominado *Impuesto de Zona Franca*, cuya alícuota de 0.5% se aplica sobre el valor total de sus ingresos brutos provenientes de las ventas a terceros países y debe liquidarse y pagarse en la oportunidad de la formalización de cada despacho de exportación.

. *Usuarios que realizan actividades comerciales y exportaciones a terceros países y ventas al territorio aduanero.*

Además de tributar el *Impuesto de Zona Franca* sobre los ingresos brutos provenientes de exportaciones a terceros países, tributan el *Impuesto a la Renta* que se encuentra vigente en territorio aduanero para las actividades comerciales, sobre el porcentaje que las ventas a dicho territorio, representen en el total de sus ingresos brutos, deduciendo sus gastos en la misma proporción.

.*Usuarios que realizan actividades comerciales, industriales y de servicios.*

Pueden vender al territorio aduanero bienes terminados y servicios, tributando el *Impuesto de Zona Franca*, cuando los ingresos brutos originados por dichas ventas en el ejercicio fiscal, no exceda al 10% del total de los ingresos brutos por ventas de la empresa.

Cuando las ventas al territorio aduanero excedan el porcentaje indicado, las empresas comerciales, industriales y de servicios que además de esas ventas, realicen exportaciones a terceros países, tributan el Impuesto a la Renta para las actividades industriales y de servcios, con una reducción del 70% de la tasa aplicable sobre el porcentaje que las referidas ventas representen en el total de sus ingresos brutos del ejercicio fiscal y deducen los gastos en la misma proporción, sin perjuicio de tributar el *Impuesto de Zona Franca* sobre los ingresos brutos provenientes de sus exportaciones a terceros países.

El régimen previsto para la venta se aplica a toda operación, a título oneroso o gratuito, que se produce por el solo hecho de que un bien ingresado, fabricado, transformado, o ensamblado en la Zona, enviado al exterior de la misma o enajenado a terceros en su territorio, incluyendo la afectación al uso o consumo por parte del dueño, socios, directores de la empresa de bienes de ésta.

En todos los casos, las empresas usuarias podían optar por pagar el *Impuesto de Zona Franca* o el *Impuesto a la Renta* que se encuentra vigente para las actividades comerciales, industriales y de servicios. Efectuada la opción, no puede variarse hasta después de transcurridos cuatro ejercicios fiscales.

. *Comercio al por menor*

Cuando dentro de una Zona se encuentre autorizado el comercio al por menor, se presume de derecho que el mismo se realiza a efectos de su introducción al territorio aduanero, debiendo el adquirente pagar los tributos de importación.
El Poder Ejecutivo tiene la facultad de reglamentar las ventas a turistas, disponiendo que tendrán el tratamiento fiscal dispensado a las exportaciones a terceros países.

3.Evaluación y resúmen

En Paraguay, el régimen más importante que otorga incentivos tributarios es el instituído por la *Ley Nro 60/90,* destinado a la inversión de capital de orígen nacional o extranjero y es el que posee mayor amplitud por las actividades que comprende -actividades industriales y determinadas prestaciones de servicios- y por los beneficios que se autorizan a las empresas. Los beneficios se extienden por 10 años, cuando las inversiones provengan de recursos de repatriaciones de capital o cuando se radiquen en áreas de preferente desarrollo.

No se contempla la aprobación de proyectos sectoriales o regionales, sino que sólo se consideran los presentados individualmente por los inversores. Se consideran como inversiones aquellas efectuadas en dinero, instrumentos financieros, bienes de capital, materias primas e insumos, transferencias de tecnología, arrendamientos de bienes de capital y reinversión de utilidades.

Los incentivos fiscales, que se prevén en el régimen operan a través de los siguientes impuestos:
. *Derechos de importación* sobre los bienes de capital.
. *Impuesto al Valor Agregado*, sobre la importación de bienes de capital.
. *Impuesto a la Renta* de la empresa o sociedad
. *Impuesto a los Actos y Documentos*, para el beneficiario sobre los actos, contratos y obligaciones que documentan las inversiones.

Cabe agregar que los únicos mecansmos aplicables consisten en la *exención total o parcial de tributos o en la reducción de impuestos*, aún cuando el primero es aplicado respecto de un mayor número de beneficios.

Existen *otros regímenes vigentes*, que operan a través de los siguientes impuestos e incentivos:
. *régimen de forestación y reforestación,* tributación en base a una renta presunta en el *Impuesto a la Renta* sobre el valor comercial de los árboles talados y la *exención parcial en el Impuesto Inmobiliario.*
. *régimen de pesca,* sólo autoriza a deducir como gasto en la determinación del *Impuesto a la Renta*, los legados y donaciones efectuadas al Fondo Especial de Desarrollo Pesquero.

. *régimen de hidrocarburos* establece la exención a los titulares de permisos de prospección y concesionarios de todo tributo fiscal, excepto tasas. En relación al *Impuesto a la Renta*, establece la tributación en base a una ganancia neta presunta, un régimen de depreciación acelerada para los bienes de uso empleados en la concesión, la depreciación por agotamiento equivalente a un porcentaje del valor de la producción. Exime de derechos de importación y de todo tributo fiscal a las maquinarias, no producidas en el país necesarias para la prospección, exploración, industrialización y comercialización de petróleo y demás hidrocarburos y por último, exime de todo tributo fiscal y de todo derecho a la exportación, al petróleo, sus derivados y su transporte.
. *régimen de incentivos al transporte urbano de corta, media y larga distancia,* dirijido al sector de contribuyentes del *impuesto al valor agregado* que tengan como actividad exclusiva el transporte de pasajeros urbano o intermunicipal de corta, media y larga distancia, permitiendo pagar con facilidades el IVA que incide sobre la importación de autovehículos de transporte.
. *régimen especial para la importación y comercialización de determinados bienes*, consiste en un régimen especial que opera a través de los *impuestos al valor agregado y a la renta*, referido a un elevado número de bienes, facilitando su importación y la comercialización en el mercado interno, que aún cuando no representa un incentivo, causa efecto similar, por lo que se ha incluído entre los regímenes vigentes, a raíz de los efectos que provoca en el comercio entre países del Mercosur y en el tráfico fronterizo.

Recientemente se estableció un *régimen automotor,* en línea con la política de fomento industrial que ha venido desarrollando el gobierno paraguayo, a efectos de otorgar un marco legal a las inversiones vinculadas a la industria automotríz que el país espera recibir a medida que avance la negociación para elaborar la norma que regirá el funcionamiento del sector en el Mercosur, a aplicarse a partir del año 2000.

El *régimen automotor* comprende a los vehículos automóviles, tractores, sus partes y accesorios, y otorga beneficios, en los siguientes impuestos:
. *exención* de los gravámenes aduaneros, incluyendo los impuestos internos de aplicación específica, sobre los bienes de capital, materias primas, componentes, kits, piezas e insumos fabriles a importar.
. *disminución de la base imponible* del impuesto al valor agregado, al 20% del total del producto terminado, para los bienes comprendidos en el régimen producidos en Paraguay.
. *reducción* del 50% del arancel de importación, por el monto exportado sobre las importaciones directas o indirectas de los bienes comprendidos en el régimen.

Las inversiones aprobadas amparadas por este *régimen automotor* gozarán de la totalidad de los beneficios vigentes establecidos en la Ley Nro. 60/90 referida al Régimen de Incentivos Fiscales para la inversión de capital de orígen nacional o extranjero, por un período de 10 años. La medida

pretende igualar con los beneficios impositivos que se otorgan a la radicación de emprendimientos industriales. A la fecha, se tiene información que la empresa General Motors ha demostrado interés sobre la posibilidad de instalar una planta con una inversión inicial de u$s 10 millones.

En materia de *Zonas Francas*, Paraguay contempla el establecimiento de las mismas desde 1995 y el régimen no se encontraría muy desarrollado.

El régimen tiene la particularidad de que por las actividades desarrolladas por los usuarios de zonas francas, así como sus resultados, están sujetos a un régimen de tributación especial que consiste en pagar el denominado *Impuesto de Zona Franca,* que grava a los usuarios dedicados exclusivamente a la exportación a terceros países, y supone la aplicación de una alícuota de 0.5% sobre los ingresos brutos provenientes de las ventas a terceros países.

En relación a los *concesionarios*, los mismos no están comprendidos en los tratamientos precedentes, pero pueden solicitar los beneficios del régimen de incentivos fiscales para la inversión de capital nacional o extranjero. Además están exentos del *Impuesto al Valor Agregado* por los servicios que prestan a los usuarios.

D.URUGUAY

1.Incentivos tributarios

a.Régimen general para la inversión[133]

Con la pretensión de atraer parte de la inversión que tradicionalmente se ha dirigido a los dos principales socios del Mercosur, la Argentina y Brasil, fue sancionada en el presente año la nueva ley que determina el marco general de la inversión, ya sea nacional o extranjera. Con anterioridad, el regímen jurídico aplicable a las inversiones extranjeras se establecía por el Decreto-Ley Nro.14.179/74, con modificaciones incluídas por leyes posteriores.

La nueva Ley de Inversiones no sólo tiene como finalidad atraer y promover nuevas inversiones, sino también, la reinversión de empresas ya instaladas, mejorando las condiciones y seguridades que se ofrecen a la mismas.

La Ley establece principios y garantías para los inversores tales como que las inversiones realizadas por inversores extranjeros tendrán el mismo régimen de admisión y tratamiento que el que reciben los inversores nacionales.

[133].Ley de Inversiones Nro. 16.906, sancionada el 7 de enero de 1998. En Uruguay, país de organización política unitaria, los impuestos aplicados a nivel departamental o municipal carecen de la significación requerida para atraer la atención de los inversores.

En cuanto a los *incentivos tributarios* que la Ley prevé, son los siguientes:

1-Disposiciones que consagran estímulos generales para la inversión:

Desde el punto de vista del alcance *subjetivo*, el primer conjunto de estímulos que se establecen tienen alcance general, ya que no se discrimina por tipo de inversión ni proyecto, ni se requiere una decisión administrativa particular que lo conceda.

Son beneficiarios de los mismos los contribuyentes del *Impuesto a las Renta* que realicen *actividades industriales o agropecuarias.*

Desde el punto de vista *objetivo*, los estímulos se aplican a las inversiones, considerándose "inversión", a la adquisición de ciertos bienes destinados a integrar el activo fijo o el activo intangible. El listado de dichos bienes incluye:

. bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo (máquinas industriales, instalaciones industriales, maquinaria agrícola, vehículos utilitarios).

. equipos para el procesamiento electrónico de datos, incluyendo todos los bienes muebles necesarios para su funcionamiento integral, excluída la programación (el software).

. mejoras fijas afectadas a las actividades industriales y agropecuarias.

. bienes inmateriales, tales como marcas, patentes, modelos industriales, privilegios, derechos de autor, valores llave, nombres comerciales y concesiones otorgadas para la prospección, cultivos, extracción o explotación de recursos naturales.

. otros bienes, procedimientos, invenciones o creaciones que incorporen innovación tecnológica y supongan transferencia de tecnología.

Los beneficios que consagra la ley no son otorgados por decisión particular de la Administración, sino que están contenidos en las propias normas y operan *automáticamente o a partir de su otorgamiento con carácter general por el Poder Ejecutivo.*

Los beneficios consagrados *automáticamente* por la ley, se refieren a los bienes del activo fijo destinados directamente al ciclo productivo y los equipos para el procesamiento electrónico de datos, y son los siguientes:

. la exoneración del Impuesto al Patrimonio (IP) de los bienes adquiridos a partir de la vigencia de la ley. Estos bienes se consideran como activo gravado a los efectos de la deducción de pasivos para el cálculo del impuesto, evitando que exista una imputación proporcional del pasivo deducible de la empresa, lo que neutralizaría el efecto del beneficio.

La exoneración del IP no operará en el caso de que los bienes deban valuarse en forma ficta. En consecuencia, quedan fuera de la exoneración, los bienes muebles y semovientes de la explotación agropecuaria cuya valuación, a efectos de este impuesto, se establece en un porcentaje del valor fiscal total del inmueble asiento de dicha explotación.

. la exoneración del Impuesto al Valor Agregado a la importación de estos bienes y la devolución del impuesto incluído en las adquisiciones en plaza.

. la exoneración del Impusto Específico Interno (IMESI) a la importación de dichos bienes.

Los *beneficios otorgados con carácter general por el Poder Ejecutivo*, son los siguientes:

. la extensión de la exoneración del Impuesto al Patrimonio para bienes como las mejoras fijas; o en algunas situaciones, la disminución de la alícuota de los aportes patronales por contribuciones especiales de seguridad social.

2. Disposiciones que establecen estímulos que pueden ser aplicados a inversiones específicas, declaradas promovidas por el Poder Ejecutivo, incluso a través del llamado régimen de especialización productiva.

Este segundo conjunto de estímulos, depende de la declaratoria promocional por parte del Poder Ejecutivo, respecto de proyectos de inversión particulares o de actividades sectoriales específicas.

Las *beneficiarias* son las empresas cuyos proyectos o actividades sectoriales específicas sean declaradas promovidas por el Poder Ejecutivo, en las *actividades industriales, agropecuarias, comerciales o de servicios.*

No obstante, la nueva ley aclara que el Poder Ejecutivo no podrá otorgar exoneraciones arancelarias que contravengan los compromisos asumidos por el país en el marco de los acuerdos del Mercosur.

A los efectos del otorgamiento de los beneficios fiscales se tendrán especialmente en cuenta las inversiones que:

.incorporen progreso técnico que permita mejorar la competitividad.

.faciliten el aumento y la diversificación de las exportaciones, especialmente aquéllas que incorporen mayor valor agregado nacional.

.generen empleo productivo directa o indirectamente.

.faciliten la integración productiva, incorporando valor agregado nacional en los distintos eslabones de la cadena productiva.

.fomenten las actividades de las micro, la pequeñas y las medianas empresas, por su capacidad efectiva de innovación tecnológica y de generación de empleo productivo.

.contribuyan a la descentralización geográfica y se orienten a actividades industriales, agroindustriales y de servicios, con una utilidad significativa de mano de obra e insumos locales.

A diferencia del caso anterior, no existe una limitación de bienes comprendidos, pudiendo alcanzar todo tipo de bienes.

Los beneficios que podrá otorgar el Poder Ejecutivo están referidos a las actividades o proyectos de inversión declarados promovidos y son los mismos beneficios fiscales establecidos en el régimen anterior dispuesto por Decreto-Ley Nro. 14.178/74. El otorgamiento y alcance de los beneficios fiscales establecidos en este régimen son una potestad discrecional del Poder Ejecutivo.

Dentro de los estímulos contemplados por la norma se destaca:

. la exoneración de todo tributo que grave las rentas de la empresa que provengan de la parte del giro declarado promovido.

. exoneración del tributo a las importaciones de bienes de capital y crédito por el IVA incluído en la adquisición o leasing de bienes de activo fijo.

3. Régimen de especialización productiva

A los efectos de facilitar la reconversión de las empresas, en el marco del proceso de integración regional, se crea un régimen de aceleración de la adecuación empresarial, denominado de "especialización productiva" .

El mismo consiste en un mecanismo de aliento a los empresarios a especializarse en aquéllo en que son competitivos, discontinuando aquéllas áreas en las que no lo son, a fin de posicionarse adecuadamente.

De acuerdo a dicho régimen, las empresas podrán efectuar importaciones de bienes originarios de Estados Miembros del Mercosur, exonerados de recargos y del Impuesto Aduanero Unico a la Importación (IMADUNI), cuando esos bienes sean de la misma naturaleza y con el mismo destino económico que aquellos cuya producción discontinúan o reducen.

El otorgamiento de la exoneración y demás detalles del régimen se encomiendan al Poder Ejecutivo, dejando dicha exoneración sujeta al cumplimiento de un programa de exportación por parte de los beneficiarios.

La Ley establece que las contraprestaciones resultantes de contratos de crédito de uso (más conocido como "leasing") correspondiente a la amortización financiera de la colocación, cuando el usuario sea sujeto pasivo del Impuesto a la Renta, estarán exonerados del IVA, siempre que el contrato tenga un plazo no menor a tres años y que los bienes objeto del contrato no sean vehículos no utilitarios, ni bienes muebles destinados a la casa habitación.

En caso que no se cumpla alguna de las referidas condiciones, el IVA se aplicará sobre la amortización financiera de la colocación, salvo que el bien objeto de la operación se encuentre exonerado por otras disposiciones.

La diferencias entre las prestaciones pactadas y la amortización financiera de la colocación y los reajustes de precio estarán exentos del IVA, salvo que la operación estuviera pactada con quien no sea sujeto pasivo del Impuesto a la Renta.

La ley que se comenta, acuerda un crédito al dador del leasing por el IVA incluido en las adquisiciones de los bienes que sean objeto del contrato, siempre que estos bienes cumplan con las condiciones anteriores.

Esta exoneración es totalmente novedosa con respecto al régimen que regía antes del dictado de la ley que se comenta. Implica, en última instancia, que el IVA incluído en la adquisición del bien objeto del leasing no se transforme en un costo para la institución financiera que interviene en la operación.

La Ley faculta al Poder Ejecutivo a exonerar *de IRIC, IVA e Impuesto a las Transmiciones Patrimoniales (ITP)* que graven las fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades, siempre que las mismas permitan expandir o fortalecer a la empresa solicitante.

b.Promoción de la industria turística

Al amparo de la Ley de Promoción Industrial, el Poder Ejecutivo declaró de interés nacional a las inversiones en *complejos turísticos*, otorgando varios *beneficios tributarios* adicionales a los previstos por la Ley de Promoción Industrial.

Los *beneficios tributarios* previstos son los siguientes:

. crédito por el impuesto al valor agregado incluído en las compras en el mercado interno de bienes y servicios destinados a la construcción, mejora o ampliación del *complejo turístico*, así como la exoneración del IVA a la importación de bienes con igual destino.

. exoneración del impuesto al patrimonio al cierre del ejercicio de iniciación de las obras y los 10 años siguientes sobre las inversiones en terrenos, infraestructura y obras civiles de complejos turísticos, sus mejoras o ampliaciones.

. exoneración del impuesto al patrimonio sobre el equipamiento de complejos turísticos al cierre del ejercicio de su incorporación y los cuatro siguientes.

. exoneración de tributos a la importación del equipamiento necesario para el complejo turístico

. amortización acelerada a efectos del impuesto a la renta de las construcciones, mejoras y ampliaciones de complejos turísticos, en un plazo de 15 años y de las inversiones en equipamiento en un plazo de 5 años.

c.Ley forestal y citricultura

Los bosques plantados en zonas de prioridad forestal, así como los terrenos ocupados afectados a los mismos, están amparados por amplias exoneraciones tributarias de carácter nacional y departamental.

Están incluídos en este régimen los bosques artificiales, protectores o de rendimiento y los bosques naturales protectores, calificados en función de los requisitos establecidos por la Ley Forestal. Los montes citrícolas gozan de estas mismas exoneraciones, excepto del *Impuesto a la Renta.*

Para acceder a estos beneficios debe presentarse un proyecto de plantación y manejo de los bosques el cual debe ser aprobado por la Dirección Forestal.

Los *beneficios impositivos*, son los siguientes:

. tributos a la importación: se exonera la importación de materia primas para el procesamiento de la madera de producción nacional, de equipos, maquinarias, vehículos utilitarios e implementos que se requieran para la instalación y funcionamiento.

. impuesto a la renta: se exonera la renta obtenida por la explotación de los bosques.

. impuestos a la propiedad: los bosques, así como los terrenos ocupados por los mismos, están exentos del impuesto al patrimonio y de la contribución inmobiliaria.

. costo de forestación: los titulares de explotaciones agropecuarias perciben, por hectárea plantada y por una sola vez para cada superficie forestada, un reembolso del costo de forestación, que varía entre un 20% y un 50%, de un costo ficto de forestación.

d.Explotación de hidrocarburos

Todas las actividades relacionadas con hidrocarburos, incluyendo las fases de exploración, explotación, transporte y comercialización, están exentas de todo tributo o gravámen de cualquier naturaleza creados o a crearse. Las empresas contratantes de trabajos de exploración y explotación de hidrocarburos pagan solamente el impuesto a la renta.

e.Incentivo a la adquisición e importación de bienes de capital [134]

Este régimen tiene como objetivo aliviar a las empresas industriales el costo financiero que puede suponer el impuesto al valor agregado, correspondiente a la adquisición de máquinas y equipos destinados a actividades industriales y promover la importación de esos bienes como medio de profundizar la reconversión industrial.

Los *beneficios impositivos* que se otorgan, operan a través de los *Impuestos al Valor Agregado* y al *Impuesto Específico al Consumo*, y son los siguientes:

En el caso del *IVA*, se otorga a las empresas industriales un crédito por el impuesto pagado en la importación o incluído en el precio de adquisición en plaza, de maquinarias y equipos destinados a sus actividades industriales, aún en el caso en que todavía no se hayan realizado operaciones vinculadas con esa actividad. El crédito se determina y se hace efectivo mediante el mismo sistema que rige para los exportadores para el recupero del IVA tributado en etapas anteriores.

En el caso del *IMESI*, las empresas industriales también tienen derecho a un crédito por este impuesto pagado en la importación o adquisición en plaza de automotores distintos de automóviles, ómnibuses, vehículos de carga, chasis para camiones y tractores para remolque, motocicletas, motonetas, tractores para uso agrícola u obras viales y vehículos con tracción en las cuatro ruedas, que se destinen exclusivamente a sus actividades industriales. El crédito es equivalente al importe abonado en oportunidad de la adquisición o importación y se hace efectivo mediante certificados de crédito.

2.<u>Zonas Francas</u> [135]

La promoción y el desarrollo de Zonas Francas con el fin de impulsar la inversión, las exportaciones, el empleo y la integración económica internacional, han sido declaradas por ley de interés nacional.

Las Zonas Francas son áreas del territorio nacional que pueden ser públicas o privadas, siendo en ambos casos autorizadas y controladas por la Dirección Nacional de Zonas Francas.

---

[134].Decreto Nro. 539/94, modificado por Decreto Nro.220/95.

[135].Ley Nro. 15.291/88. Reglamentada por Decreto Nro. 454/88.

Existen actualmente Zonas Francas en las ciudades de Colonia, Nueva Palmira, Montevideo, San José, Florida, Rivera, Río Negro y Nueva Helvecia.

Las Zonas Francas están concebidas básicamente para que en ellas se desarrollen las siguientes actividades:

. comercialización, almacenamiento, fraccionamiento, mezcla, armado, desarmado y otras operaciones que no implican industrialización de mercaderías y materias primas.

. instalación y funcionamiento de establecimientos fabriles.

. servicios profesionales, financieros, de informática y de reparaciones y mantenimiento.

La explotación de las Zonas Francas puede ser realizada por el Estado o por empresas particulares autorizadas, entendiéndose por explotación, la operación por la cual, a cambio de un precio convenido con cada usuario se provee la infraestructura necesaria y suficiente para la instalación y funcionamiento de la zona.

Son *usuarios* de las Zonas Francas las personas físicas o jurídicas que adquieran el derecho a desarrollar en las mismas las actividades autorizadas por la ley. Tales usuarios, no pueden desarrollar actividades comerciales, industriales o de servicios fuera de las zonas (territorio no franco), ni prestar servicios desde la zona para ser utilizados en dicho territorio.

El *régimen tributario aplicable,* es el siguiente:

. *Actividades desarrolladas por los usuarios que operan en las Zonas Francas*

Gozan de la exención de todo impuesto nacional e incluye los impuestos que gravan la renta, las operaciones, el patrimonio y todo otro tributo que resulte aplicable a los usuarios a raíz de su instalación y operación en la zona. Ello implica que la circulación de bienes y la prestación de servicios en la Zona no está gravada por el *Impuesto al Valor Agregado,* ni por el *Impuesto Específico Interno (IMESI*). La exoneración no alcanza a las contribuciones de seguridad social, salvo para el personal extranjero, que puede optar por no aportar, si expresan su deseo de no beneficiarse con el sistema de seguridad social vigente en la República.

. *Bienes, mercaderías, materias primas y servicios introducidos a las Zonas Francas*

Cuando se introducen desde el exterior, están exentos de todo tributo o cualquier otro instrumento de efecto equivalente aplicable a la importación o en ocasión de la misma, incluído el IVA y el IMESI. El mismo tratamiento se establece para la introducción de los mismos bienes y servicios desde el territorio nacional no franco.

. *Circulación de bienes desde el territorio nacional no franco a las zonas francas y de servicios prestados desde el mismo a usuarios de la zona*

Se establece que tienen el tratamiento dispensable a las exportaciones en el momento en que se produzca la introducción. En materia de bienes, ello implica que están excluídas del campo de aplicación del IVA, permitiéndose la recuperación del impuesto que afecta, directa o indirectamente el costo de los bienes remitidos a las zonas, como también que no deben tributar el IMESI, que

exime a las exportaciones. Cuando el bien gravado por el IMESI hubiera sido adquirido a un fabricante final o a un importador, el impuesto se devuelve a través de un régimen especial.
En relación con los servicios, la equiparación a exportación ha sido dejada sin efecto, por lo que el tratamiento dispensable a las mismas, sólo se aplica a los servicios que el reglamento del IVA tipifica como exportación, excluyéndolos del campo de aplicación del impuesto.
Respecto de los servicios, cabe señalar que si bien el IMESI no los impone, existe un gravámen denominado *Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros*, que puede tipificarse como un gravámen especifico al consumo. En este impuesto, las compañías de seguros instaladas en el territorio nacional no franco, no deben computar los ingresos provenientes de seguros contratados con usuarios que cubran riesgos ubicados en la zona o trayectos desde y hacia la misma.
. *Bienes, mercaderias y materias primas introducidas en las zonas y productos elaborados en ellas*
Pueden salir de las zonas, exentas de todo tributo o cualquier otro instrumento de efecto equivalente, gravámenes y recargos creados o a crearse, incluso aquellos que por ley requieran exoneración específica.
. *Introducción al territorio nacional no franco de bienes, mercaderías y materias primas introducidas en la zona y de productos elaborados en ella*
Se consideran importaciones a todos los efectos y por lo tanto, tributan los gravamenes a la importación así como el IVA y, en su caso, el IMESI, aún cuando ese impuesto, no impone a las importaciones realizadas por contribuyentes encuadrados en el rubro en el que el bien importado se encuentre comprendido, sino a la primera venta en el país realizada por el importador.

3.Evaluación y resúmen

En Uruguay, con la pretensión de atraer parte de la inversión que tradicionalmente se ha dirigido a los dos principales socios del MERCOSUR, la Argentina y Brasil, se sancionó en el presente año la *nueva ley general de inversión*, ya sea nacional o extranjera, en reemplazo del régimen instituído en el año 1974.

Los *incentivos tributarios* que la Ley otorga, son los siguientes:
1-Disposiciones que consagran estímulos generales para la inversión:
Alcanza desde el punto de vista subjetivo, a los contribuyentes del Impuesto a las Rentas y del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (IMEBA) que realicen *actividades industriales o agropecuarias*. Desde el punto de vista *objetivo*, los estímulos se aplican a las inversiones, considerándose "inversión", la adquisición de ciertos bienes destinados a integrar el activo fijo o el activo intangible. Los beneficios que consagra la ley no son otorgados por decisión particular de la Administración, sino que están contenidas en las propias norma.

Los incentivos que operan *automáticamente,* se refieren a los bienes del activo fijo destinados directamente al ciclo productivo y a los equipos para el procesamiento electrónico de datos y son los siguientes:

. exoneración del Impuesto al Patrimonio (IP)

. exoneración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a la importación de estos bienes y la devolución del IVA incluído en las adquisiciones en plaza.

. exoneración del Impuesto Específico Interno (IMESI) a la importación de dichos bienes.

En cambio, los beneficios que otorga con *carácter general* el Poder Ejecutivo, se refieren a:

. extensión de la exoneración del Impuesto al Patrimonio para bienes como las mejoras fijas o en algunas situaciones, la disminución de la alícuota de los aportes patronales por contribuciones especiales de seguridad social.

2. Disposiciones que establecen estímulos que pueden ser aplicados a inversiones específicas, declaradas promovidas por el Poder Ejecutivo, incluso a través del llamado régimen de especialización productiva; en este caso, depende de la declaratoria promocional por parte del Poder Ejecutivo, respecto de proyectos de inversión particulares o de actividades sectoriales específicas, en las áreas de las actividades industriales, agropecuarias, comerciales o de servicios.

Dentro de los estímulos contemplados por la norma se destaca:

. exoneración del Impuesto a la Renta, que provengan de la parte del giro declarado promovido.

. exoneración de los Derechos de Importación de los bienes de capital y crédito por el IVA incluído en la adquisición o leasing de bienes de activo fijo.

3. Régimen de especialización productiva

A los efectos de facilitar la reconversión de las empresas, en el marco del proceso de integración regional, se crea un régimen de aceleración de la adecuación empresarial, denominado de "especialización productiva", por el cual, las empresas podrán efectuar importaciones de bienes originarios de Estados Miembros del Mercosur, exonerados de recargos y del Impuesto Aduanero Unico a la Importación (IMADUNI), cuando esos bienes sean de la misma naturaleza y con el mismo destino económico que aquellos cuya producción discontinúan o reducen.

La Ley establece que las contraprestaciones resultantes de contratos de crédito de uso (más conocido como "leasing") correspondiente a la amortización financiera de la colocación, cuando el usuario sea sujeto pasivo del IRIC, IRA o IMEBA, estarán exonerados del IVA, siempre que el contrato tenga un plazo no menor a tres años y que los bienes objeto del contrato no sean vehículos no utilitarios, ni bienes muebles destinados a la casa habitación.

Por las inversiones en *Complejos Turísticos* se otorgan beneficios tributarios, adicionales a los previstos por la Ley de Promoción Industrial, de acuerdo a lo siguiente:

. en el *IVA*, un crédito por el impuesto incluído en las compras en el mercado interno de bienes y servicios destinados a la construcción, mejora o ampliación del complejo turístico, así como la exoneración a la importación de bienes con igual destino.

. en el Impuesto al Patrimonio, al cierre del ejercicio de iniciación de las obras y los 10 años siguientes, se exoneran las inversiones en terrenos, infraestructura y obras civiles de complejos turísticos, sus mejoras o ampliaciones y al equipamiento de complejos turísticos, al cierre del ejercicio de su incorporación y los cuatro siguientes.

. en cuanto a la importación del equipamiento, exoneración de los Derechos de Importación al equipamiento necesario para el complejo turístico.

. en el Impuesto a la Renta, se prevé la amortización acelerada de las construcciones, mejoras y ampliaciones de complejos turísticos, en un plazo de 15 años y de las inversiones en equipamiento en un plazo de 5 años.

La *Ley forestal y de citricultura* otorga beneficios impositivos, que operan de la siguiente forma:

. tributos a la importación: se exonera la importación de materia primas para el procesamiento de la madera de producción nacional, de equipos, maquinarias, vehículos utilitarios e implementos que se requieran para la instalación y funcionamiento.

. impuesto a la renta: se exonera la renta obtenida por la explotación de los bosques.

. impuestos a la propiedad: los bosques, así como los terrenos ocupados por los mismos, están exentos del impuesto al patrimonio y de la contribución inmobiliaria.

La explotación de hidrocarburos está exenta de todo tributo y las empresas contratantes de trabajos de exploración y explotación de hidrocarburos pagan solamente el impuesto a la renta.

Existen *incentivos a la adquisición e importación de bienes de capital* que operan a través de un crédito por el impuesto pagado en la importación de maquinarias destinadas a la actividad industrial en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en el IMESI donde las empresas industriales tienen también tiene derecho a un crédito por este impuesto pagado en la importación o adquisisción en plaza de automotores distintos de automóviles, ómnibuses, vehículos de carga, chasis para camiones y tractores para remolque, motocicletas, motonetas, tractores para uso agrícola u obras viales.

Por recientes informaciones oficiales, se tiene conocimiento que el gobierno declarará de interés nacional en el presente año, proyectos de inversión en el sector industrial que superarán los u$s 200 millones. A la fecha, se llevan aprobados 60 proyectos que incluyen inversiones en los sectores de alimentos, textiles, cueros, madera, química, minerales no metálicos y metálicos

básicos, entre otros 20 rubros de actividad. A estos datos, se suman 54 proyectos de inversión por u$s 230 millones, que se presentaron en los meses de vigencia de la Ley de Promoción en Inversiones. De éstos, se han aprobado a la fecha sólo 4, que se limitan áreas básicas: textiles, alimentos, turismo y química.

Uruguay prevé un régimen de *Zonas Francas* con el fin de impulsar la inversión, las exportaciones, el empleo y la integración económica internacional y han sido declaradas por ley, de interés nacional. Existen actualmente Zonas Francas en las ciudades de Colonia, Nueva Palmira, Montevideo y San José.

En 1995 se declaró de interés nacional a las actividades industriales de empresas usuarias de zonas francas que se incorporaran al régimen aplicable en el territorio aduanero general. Esto implicó que las empresas usuarias debieron optar por acogerse al régimen de promoción industrial, otorgándoles los beneficios de autocanalización del ahorro en el Impuesto a la Renta, el no cómputo del patrimonio afectado a sus actividades en el impuesto al patrimonio y la exención de todo tributo o derecho aplicable a la importación de bienes de uso o con motivo de ella, los que se considerarán nacionalizados, en tanto que las importaciones de materias primas, materiales, productos en proceso y productos finales no se encuentran comprendidos en ese tratamiento.

El régimen tributario exime de todo tributo aplicable a la importación o con motivo de ella, a la introducción a las zonas de mercaderías, bienes y servicios procedentes del exterior o del territorio aduanero general. Los bienes, mercaderías y materias primas introducidos en ella o allí elaborados salen de las mismas, exentas de todo tributo. En cuanto a la circulación de bienes y servicios que se efectúe desde el territorio aduanero general hacia las zonas, el régimen legal dispone que se tipifican como exportaciones.

Las actividades desarrolladas por los usuarios que operan en las Zonas Francas gozan de la exención de todo impuesto nacional, incluye los que gravan la renta, las operaciones, el patrimonio y todo otro tributo que resulte aplicable a los usuarios a raíz de su instalación y operación en la zona, excepto, están alcanzados con el *Impuesto a la Renta de la Industria y el Comercio (IRIC)*, los dividendos pagados por los usuarios a beneficiarios del exterior, cuando se imponen en el país de domicilio del beneficiario y dicho país otorga un crédito por el impuesto pagado en el Uruguay.

III. CONCLUSIONES SOBRE LA COMPARACION DE LOS PRINCIPALES INCENTIVOS TRIBUTARIOS A LA PRODUCCION Y/O INVERSION Y OTROS REGIMENES ESPECIALES EN EL MERCOSUR.

En América Latina, desde hace cuarenta años es práctica el otorgamiento de incentivos tributarios instrumentados a través de regímenes de promoción, como forma de desarrollar puntuales actividades consideradas claves o favorecer regiones rezagadas. Una similitud entre los países es que en un principio existió una generalización de los incentivos dentro del sector de la industria manufacturera y también en favor de la mayoria de los sectores productivos. Posteriormente, se comenzaron a implementar regímenes de incentivos para la agricultura, la minería, el turismo, la forestación y otros sectores productivos.

En el desarrollo de este trabajo, se realizó una abarcativa descripción de los incentivos tributarios de cada uno de los países miembros del Mercosur. De la evaluación particular por país, se observa que los cuatro países hacen uso intensivo de los incentivos tributarios, a través de regímenes aprobados con anterioridad o a través del dictado de nuevos regímenes.

Si analizamos como resultan incididos los principales impuestos, por los incentivos tributarios contenidos en los regímenes que los afectan, logramos el siguiente esquema de los cuatro países, que se sintetiza en el Cuadro 17.

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

Argentina

. *Incentivos vigentes*

En la actualidad, se otorga como único beneficio a la *empresa titular* en el *régimen de promoción no industrial -agropecuario y turístico-,* la *exención del impuesto* por aplicación de una escala decreciente, por 15 años. Los inversores en los proyectos promovidos en el régimen de promoción no industrial, pueden optar entre el *diferimiento* de un porcentaje de las inversiones en estos proyectos, mecanismo que funciona como una *exención, o* deducción de las inversiones de la base imponible. En el *régimen minero* se otorgan beneficios de *estabilidad fiscal por 30 años, amortización acelerada, doble deducción de gastos, exención de las utilidades de aportes de minas y derechos mineros*. En *la actividad forestal,* el incentivo es la *estabilidad fiscal,* por el término de 33 años. En el reciente *régimen de energía eólica y solar,* la *estabilidad fiscal* es por 15 años.

. *Incentivos no vigentes que causan efecto*

Los beneficarios del *régimen de Tierra del Fuego* usufructúan la *exención* en el impuesto, hasta el año 2013. En *el régimen industrial* se usufructúan los beneficios otorgados a través de bonos de crédito fiscal, hasta el año 2009.

Brasil

. *depreciación acelerada:* incentivo utilizado *en la actividad industrial, en la ejecución de programas para la industria, en el régimen automotor, en programas de incentivos para la capacitación*

tecnológica de la industria y en el sector agropecuario, como porcentaje de la depreciación normal ó en 24 cuotas mensuales en función del equipamiento adquirido.

. *amortización acelerada* de bienes intangibles en la *actividad tecnológica industrial, en programas de incentivos para la capacitación tecnológica de la industria y en el sector agropecuario,* las erogaciones se deducen íntegramente en el período en el que se efectuaron ó en un 50%.

. *deducción del impuesto determinado:* de determinadas erogaciones *en la actividad industrial: de tecnología industrial, siderúrgica, en programas de incentivos para la capacitación tecnológica de la industria, del sector agropecuario y* en la *actividad de informática. En otras actividades: incentivos a las actividades artísticas y culturales, audiovisual y desarrollo de emprendimientos turísticos. En programas sociales: de alimentación del trabajador, Vale-Transporte y Fondo de protección a la niñez y a la adolescencia.*

. *aplicación del impuesto determinado a determinados fondos: Incentivos a la aplicación de impuestos en inversiones regionales:* aplicación de una parte del impuesto determinado en distintos fondos regionales. *Incentivos para la inversión en las áreas del Nordeste y Amazonia,* aplicar hasta el 40% del impuesto determinado al respectivo Fondo de Inversión-FINOR, o el fondo de Inversión Amazonia-FINAM, incluídos *proyectos de pesca, turismo, forestación y reforestación, energía eléctrica*, pueden descontar hasta el 50% del impuesto determinado. *Incentivos para inversión en el área del Estado de Espíritu Santo:* hasta 33% del impuesto determinado en el Fondo FUNRES. *Incentivos para la reinversión,* el 40% del impuesto determinado se deposita en los bancos.

. *exención del impuesto:* sobre bienes de capital, *en incentivos regionales,* en las áreas del Nordeste y Amazonia, consisten en la exención del impuesto y se determinan considerando el beneficio de explotación, es decir, el beneficio neto contable determinado antes de deducir la provisión para el Impuesto a la Renta. *Incentivos fiscales a emprendimientos integrados del Programa Grande Carajas.*

. *crédito por el impuesto retenido en la fuente por el pago de regalías:* el incentivo opera en las *actividades tecnológicas industriales prioritarias, en programas de Incentivos para la capacitación tecnológica de la industria y del sector agropecuario.*

. *límite para la deducción de regalías y de asistencia técnica,* el incentivo opera en la *actividad tecnológica industrial y en programas de incentivos para la capacitación tecnológica de la industria y del sector agropecuario.*

. *compensación de quebrantos,* en seis años en lugar de los cuatro años que contempla la ley en forma general, *en programas especiales de exportación en la actividad industrial.*

. *deducción como gasto operacional, en la actividad audiovisual,* se pueden deducir las inversiones, sin perjuicio de su deducción como impuesto.

. *reducción del impuesto aplicado en la fuente*: reducción del 60%, *en la actividad audiovisual.*

Paraguay

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

El *Impuesto a la Renta,* se aplica a las actividades comerciales, industriales y de servicios. No se aplica el impuesto sobre las rentas de las personas físicas.

. *liberación* del 95% en el *régimen para la inversión de capital.*

. *liberación del impuesto que grava:*

. *remesas de dividendos y utilidades* provenientes del proyecto de inversión*: en el régimen para la inversión de capital.*

. *locaciones, regalías, uso de marcas y transferencia de tecnología*

. *renta presunta:*

. del 10%, del valor comercial de los árboles talados o de los frutos y productos extraídos *en el régimen de forestación y reforestación.*

. del 6%, sobre el monto de los trabajos realizados, por los servicios prestados a los titulares de las concesiones, *en el régimen de hidrocarburos.*

. del 8%, en el *régimen especial para importación y comercialización de bienes.*

. *deducción como gasto* de los legados y donaciones efectuadas al Fondo Especial de Desarrollo Pesquero, en el *régimen de pesca.*

. *depreciación acelerada* para los bienes de uso empleados en la concesión, en el *régimen de hidrocarburos.*

. *depreciación por agotamiento,* como % del valor de producción, en el *régimen de hidrocarburos.*

Uruguay

.*Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC).*

.*Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA)*

No se aplica el impuesto sobre la renta global de las personas físicas.

. *liberación del impuesto,* en el *nuevo régimen de inversiones* y en *el régimen de hidrocarburos.*

. *amortización acelerada* de las construcciones, mejoras y ampliaciones de complejos turísticos, en un plazo de 15 años y de las inversiones en equipamiento, en un plazo de 5 años, en la *industria turística.*

. *exoneración* de la renta obtenida por la explotación de los bosques, en el *régimen forestal.*

. *exención total:* de las rentas de la actividad promovida en el *régimen de inversión de capital,* en la *actividad turística* y en la *explotación de hidrocarburos.*

IMPUESTOS PATRIMONIALES GENERALES

Argentina

.*Incentivos vigentes*

Impuesto sobre los bienes personales

Se aplica sobre los bienes de las personas físicas.

El impuesto resulta afectado por el diferimiento que efectúan las personas físicas inversoras en el *régimen no industrial,* funcionando como una exención en el impuesto.

.*Incentivos no vigentes que causan efecto*

En relación a los activos empresarios, se otorgaron incentivos con generosidad en los *regímenes industriales.* Las empresas industriales que le han sustituído el sistema de utilización de beneficios, tienen acreditado en sus cuentas corrientes computarizadas, importes con derecho a usufructuar hasta el año 2009 correspondiente al impuesto sobre los activos. En el caso del *régimen de Tierra del Fuego*, las empresas instaladas gozarán de la exención de este impuesto hasta el año 2013. No obstante, el *régimen minero* contempla, para los bienes incluídos en los emprendimientos, la exención en el *impuesto sobre los activos.*

Brasil y Paraguay

No aplican un impuesto de carácter general, tanto para individuos como para empresas.

Uruguay

Impuesto Patrimonial

. *exención:*

. de los bienes del activo fijo, mejoras, en el *nuevo régimen de inversiones.*

. al cierre del ejercicio de iniciación de las obras y los 10 años siguientes sobre las inversiones en terrenos, infraestructura y obras civiles de complejos turísticos, sus mejoras o ampliaciones, en el *régimen de promoción de la industria turística.*

. sobre el equipamiento de complejos turísticos al cierre del ejercicio de su incorporación y los 4 siguientes, en el *régimen de promoción de la industria turística.*

. sobre los bosques, *en el régimen forestal.*

. en la explotación de hidrocarburos, en el *régimen de hidrocarburos.*

IMPUESTOS PATRIMONIALES PARCIALES

Paraguay

. *exención* del 50% del impuesto sobre los suelos de inmuebles rurales calificados como prioridad forestal y los bosques que en ellos se implanten, en el *régimen de forestación y reforestación.*

Uruguay

. *exención* sobre bosques, *en el régimen forestal.*

IMPUESTOS GENERALES AL CONSUMO

. **A la importación**

Argentina

. *Incentivos vigentes*

En el régimen de *promoción minera*, si bien no se otorgan beneficios directos, rige un régimen de devolución anticipada del impuesto por las importaciones de los bienes de los emprendimientos mineros, que funciona como beneficio financiero.

. *Incentivos no vigentes que causan efecto*

Beneficios en el *IVA-importación*, se usufructúan en el *régimen de Tierra del Fuego,* hasta el año 2013. En la *promoción industrial*, si bien está suspendido el otorgamiento de beneficios, sucede que se permite aplicar el monto que surge de la cuenta corriente computarizada por IVA, al pago del Iva -importación.

Paraguay

Impuesto al Valor Agregado

. *liberación total* del impuesto, sobre la importación de bienes de capital destinados a la primera instalación de la industria local, en el *régimen para la inversión de capital* y no se aplica a las inversiones para la prestación de servicios.

. *facilidades en el ingreso del impuesto,* 10% entrega inicial y saldo en 12 ó 24 cuotas, que incide sobre la importación de autovehículos de transporte, en el régimen de *transporte urbano de corta, media y larga distancia.*

. *disminución de la base imponible del impuesto*, al 20% del total del producto terminado, para los bienes comprendidos en el régimen, producidos en el país por las empresas beneficiadas en *el régimen automotor.*

. *determinación de la base imponible* para las importaciones en el *régimen especial para la importación y producción de determinados bienes.*

Uruguay

. *crédito del impuesto* aplicado sobre las importaciones de bienes de capital destinados a la industria, en el *régimen de incentivos a la adquisición e importación de bienes de capital.*

. *exención total en el régimen de hidrocarburos y en el nuevo régimen de inversión.*

. **Por operaciones en el mercado interno.**

Argentina

Impuesto al valor agregado

.*Incentivos vigentes*

El *nuevo régimen de energía eólica y solar,* no reglamentado a la fecha, contempla el diferimiento del impuesto en 15 años y su devoución posterior en 15 años.

. *Incentivos no vigentes que causan efecto*

Ell *Iva por operaciones en el mercado interno - Iva Compras e Iva Saldo-,* del mismo se hizo un uso intensivo y abusivo y no se otorga como nuevo beneficio desde 1989 en ningún régimen. No obstante en la actualidad, se usufructúa el beneficio en el *régimen industrial,* a través de bonos de

crédito fiscal. En el *régimen de promoción no industrial -agropecuario y turístico-*, se prevé que los inversores en este régimen pueden diferir el pago del impuesto, funcionando como una exención. Los beneficiarios del *régimen de Tierra del Fuego,* usufructúan de este beneficio, hasta el año 2013. Los beneficiarios del régimen anterior de *promoción minera de la Ley Nro 22.095*, usufructúan beneficios, según escala decreciente hasta el año, hasta el año 2005.

Brasil

La tributación general al consumo comprende:

. *Impuesto estadual a la circulación de mercaderías y servicios de transporte interestadual e intermunicipal y de comunicaciones (ICMS),* es un tributo tipo valor agregado, tipo consumo, de competencia estadual.

. *Impuesto municipal a los servicios (ISS),* es de competencia municipal, grava todos los demás servicios que no grava el ICMS, es de tipo monofásico.

Se otorgan *exenciones, diferimientos de impuestos sin ajuste por inflación, reducciones de base, alícuotas reducidas y créditos presuntos* como beneficios a la producción local de cada estado en el ICMS, a través de una dispersión importante en cuanto al nivel del incentivo.

Se financia el ICMS, a tasa subsidiada, a través de los bancos estaduales.

Paraguay

. *determinación de la base imponible,* en función de un porcentaje, en el *régimen especial para la importación de determinados bienes y comercialización en el mercado interno* que aún cuando no representa un incentivo, causa efecto similar.

. *disminución de la base imponible* al 20% del total del producto terminado en el *régimen automotor.*

Uruguay

Impuesto al Valor Agregado

. *devolución* del IVA incluído en las adquisiciones en plaza, en el *nuevo régimen de inversiones.*

. *crédito por el impuesto* incluído en las compras en el mercado interno de bienes y servicios destinados a la construcción, mejora o ampliación del complejo turístico, así como la exoneración del IVA a la importación de bienes con igual destino en *la industria turística.*

. *crédito por el impuesto pagado* en la importación o incluído en el precio de adquisición en plaza de maquinarias y equipos destinados a sus actividades industriales en el *régimen de incentivos a la adquisición e importación de bienes de capital.*

. *exención total:* en el *régimen de hidrocarburos.*

IMPUESTOS SELECTIVOS O ESPECÍFICOS AL CONSUMO

Brasil,

El *Impuesto sobre Productos Industrializados* (IPI), de competencia federal, es un impuesto selectivo que no permite deducir los créditos por compras de bienes de capital, aplicado únicamente sobre las importaciones y transferencias de algunos bienes industrializados. Es plurifásico, lo que lo distingue de los impuestos selectivos existentes en los restantes países miembros, que son de tipo monofásico y aplicados a nivel del productor o importador de los bienes gravados.

. *exención del impuesto:*

. sobre el equipamiento, máquinas, aparatos e instrumentos, en *la actividad industrial y programas de desarrollo agropecuario.*

. bienes de producción nacional, *en régimen de informática.*

. por las salidas que tengan lugar en las áreas del Nordeste y Amazonia, en el *régimen del azúcar.*

. sobre importación de equipos, máquinas, destinados *a la investigación y al desarrollo tecnológico.*

. *deducción del impuesto determinado*, en el sector siderúrgico.

. *reducción de la alícuota,* por las salidas para el mercado interno, que tengan lugar en el Estado de Espíritu Santo y en el de Río de Janeiro, hasta el 50% en el *régimen del azúcar.*

. *suspensión del impuesto* sobre las salidas de materias primas productos intermedios de fabricación nacional, en el *régimen especial para compras internas con fines exclusivos de exportación.*

Paraguay

. *Impuesto Selectivo al Consumo.*

. *exención*, sobre los bienes de capital, materias primas a importar, requeridos para la producción de los bienes comprendidos en el *régimen automotor.*

Uruguay

Impuesto Específico Interno (IMESI)

. *crédito* por el impuesto pagado en la importación o adquisición en plaza, de automotores distintos de automóviles, que se destinen exclusivamente a sus actividades industriales, en el *régimen de incentivos a la adquisición e importación de bienes de capital.*

IMPUESTOS SOBRE TRANSACCIONES

Brasil

Impuesto sobre Operaciones de Crédito, Cambio y Seguro y Operaciones relativas a títulos y Valores Mobiliarios

. reducción entre un 25% ó 50%, del impuesto relativo a los pagos al exterior en concepto de regalías y asistencia técnica, en la actividad industrial.

Paraguay

Impuesto a los Actos y Documentos

. *liberación total,* sobre los actos, contratos y obligaciones que documentan las inversiones.

. *liberación de todos los tributos* que gravan la constitución, inscripción y registros de sociedades.

DERECHOS DE IMPORTACIÓN

Argentina

. *Incentivos vigentes*

Se concede actualmente la exención de los *derechos de importación,* en el *régimen minero* por importaciones de determinados bienes de capital.

. *Incentivos no vigentes que causan efecto*

En el *regimen de Tierra del Fuego,* se usufructúa este beneficio, hasta el año 2013.

Brasil

. *reducción* del 90% del impuesto aplicable a máquinas y equipamientos, materias primas, incluídos repuestos, en *el régimen automotor.*

. *reducción* del 50% del impuesto aplicable a los productos industrializados, en *el régimen automotor.*

. *exención* del impuesto para las importaciones de máquinas, equipamientos, destinados a la *investigación científica y tecnológica.*

Paraguay

. *liberación total*

. sobre las importaciones de bienes de capital, en *régimen para la inversión de capital.*

. sobre las importaciones de maquinarias, útiles, no producidos en el país, que resultan necesarios para la prospección, exploración, industrialización y comercialización de petróleo y demás hidrocarburos, *en el régimen de hidrocarburos.*

. sobre los bienes de capital, materias primas, insumos fabriles a importar, requeridas en el *régimen automotor.*

. *reducción* del 50% del arancel de importación por el monto exportado, sobre las importaciones directas o indirectas de los bienes comprendidos en el régimen, realizadas por las empresas beneficiarias, en el *régimen automotor.*

Uruguay

.exención del impuesto:

. *en el nuevo régimen de inversión de capital,* sobre importaciones de bienes originarios de Estados Miembros del Mercosur, cuando esos bienes sean de la misma naturaleza y con el mismo destino económico que aquellos cuya producción discontinúan o reducen.

. sobre el equipamiento necesario para el complejo turístico, en el *régimen turistico.*

. sobre las materias primas para el procesamiento de la madera de producción nacional, de equipos, maquinarias, vehículos utilitarios e implementos que se requieran para la instalación y funcionamiento, en *régimen forestal y citrícola.*

De la comparación de los cuatro países, surge que los mismos utilizan incentivos tributarios, con distintos matices. Brasil y Paraguay, han intensificado en los últimos tiempos el uso de los incentivos, generando fundamentalmente el primero, una serie de distorsiones en la localización de nuevas inversiones, especialmente las provenientes de terceros países. En cambio, Argentina, si bien restringe formalmente los regímenes de promoción industrial, existe una promoción en paralelo, que reviste una cierta informalidad, al reconocer una serie de beneficios decaidos en este régimen. En Uruguay, se ha dictado en el presente año una nueva ley de inversiones, en reemplazo del anterior régimen, que incluye las actividades industriales, comerciales y agropecuarias.

Paraguay está haciendo un uso intensivo de su régimen de inversiones de capital, que crecieron sustancialmente mediante incentivos que ofrecen rebajas en el impuesto a la renta y derechos de importación. En cambio, en Argentina, existe a la fecha para nuevas inversiones no industriales, un sistema restringido de incentivos tributarios, con cupos por provincia, para actividades agropecuarias y turísticas, afectando al Impuesto a las Ganancias y, a través de diferimientos, a los Impuestos a las Ganancias, Iva y Bienes Personales. Asimismo se otorgan beneficios en la particular actividad minera.

En Brasil, en muchos casos, el régimen de incentivos es administrado por organismos regionales que planifican la actividad, administran los recursos y aprueban los proyectos, siendo importante la intervención del sistema bancario, ya que en muchos casos, los recursos son depositados allí para ser canalizados posteriormente a los beneficiarios.

Sólo en Argentina se presenta la particularidad de un régimen promocional, establecido a nivel nacional, en el que las autoridades de aplicación que aprueban los proyectos, otorgan los beneficios y controlan posteriormente, son los Poderes Ejecutivos Provinciales.

En *Brasil* la promoción industrial opera preferentemente a través de los Programas de Desarrollo Tecnológico Industrial y de algunos programas sectoriales, aún cuando los proyectos referidos al desarrollo de las áreas del Nordeste y Amazonia no se aprueban desde el 31.12.93.

En el caso de *Paraguay*, el concepto de actividad industrial no resulta preciso, ya que en la misma, se incluyen actividades turísticas, comerciales y actividades de servicios y es a través del Impuesto a la Renta, donde se otorgan la mayoría de los incentivos.

La política promocional de *Brasil* descansa básicamente en los beneficios otorgados en el *ICMS,* por cada estado a su producción local, generando una gran cantidad de distorsiones sobre las importaciones ya que fue establecido para recaudar. Esta política discrimina en contra de los productos importados, entre los que se incluyen los productos provenientes del Mercosur. Le siguen en importancia, los incentivos que operan a través del *Impuesto a la Renta,* y en el *IPI,* por la gran cantidad de regímenes que abarca.

En los cuatro países, los incentivos utilizados con mayor generalidad, se refieren al *Impuesto a la Renta*, los mismos, aumentan la tasa de retorno de inversiones realizadas y/o reducen el tiempo necesario para que las empresas recuperen su capital inicial, con fines diversos y a través de diferentes mecanismos; los tipos más utilizados son la deducción del impuesto, exención y depreciación acelerada. Si bien esta última no debería reducir las recaudaciones, ya que sólo difiere o pospone las mismas, ante un régimen abierto, sin plazo de finalización, y una empresa en permanente expansión, el régimen de depreciación acelerada puede posponer el pago del impuesto en forma contínua. Los otros mecanismos, deducción y exención, significan una pérdida definitiva. El crédito por inversión permite descontar del impuesto a pagar el monto de las inversiones favorecidas, por lo que el incentivo es más fuerte, ya que la empresa enfrenta la alternativa de invertir o pagar al fisco. Naturalmente, la mayor intensidad de la deducción en la base o del crédito de impuesto depende de los porcentajes en que se conceden las desgravaciones y el crédito por inversió. En todos los casos se presupone la existencia de utilidades y por ello, ninguno de ellos reduce el monto de capital necesario para la inversión inicial. En cambio, parecen más adecuados para el caso de empresas existentes que necesitan fondos internos adicionales para su expansión a para atraer inversiones extranjeras.

Uruguay sería el país en que el *Impuesto a la Renta*, estaría menos incidido por incentivos tributarios, en tanto *Brasil y Paraguay*, otorgan incentivos más amplios en el impuesto. *Paraguay y Uruguay*, ciñen el alcance del gravamen sólo a las empresas. En *Argentina*, los beneficios en el *impuesto a las ganancias*, contenidos en los regímenes de promoción, no son tan relevantes como en el *IVA* y se otorgan en *el régimen minero* y en la *promoción no industrial.*

En relación a los *impuestos patrimoniales generales*, tanto *Brasil* como *Paraguay,* no aplican un impuesto patrimonial de carácter general, para el caso de individuos. Sólo *Argentina y Uruguay*, con caracteres disímiles, aplican este tipo de imposición. Si analizamos los efectos económicos de los impuestos patrimoniales en general, el efecto inmediato de estos incentivos es reducir el monto del capital requerido para la inversión inicial, mientras que su efecto de más largo plazo, es reducir los costos fijos de producción. *Uruguay,* es el país que abarca mayores regímenes con estímulos tributarios en este impuesto. En el caso de *Argentina*, el *impuesto sobre los bienes personales* ve disminuida su recaudación en razón a los diferimientos de los inversores personas físicas que se aplican a este impuesto, funcionando en la práctica como una exención. Una semejanza entre *Uruguay* y *Paraguay* es que ambos otorgan incentivos en los *impuestos patrimoniales parciales,* afectando inmuebles, a través del *régimen forestal.*

El beneficio de *diferimiento de impuestos, en Argentina* opera en los *Impuestos a la Renta, Bienes Personales e Iva,* como porcentaje de inversión. Asimismo en *Brasil* los estados otorgan este tipo de incentivos en el ICMS. No se observa que el mecanismo sea utilizado por los otros países con la generalidad que se lo utiliza en la Argentina, funcionando en la práctica para el inversor, como un préstamo a largo plazo, sin intereses e indexado si correspondiera. Es ideal a los efectos de facilitar la financiación de capital en países con escaso crédito a largo plazo.

En relación a la *imposición general al consumo*, Argentina, Paraguay y Uruguay, aplican un IVA a nivel nacional de tipo consumo que grava en forma generalizada a los bienes y a las prestaciones de servicios. En cambio, en Brasil el ICMS es aplicado a nivel estadual y por el Distrito Ferderal.

En cuanto al *impuesto general a las ventas -aplicado sobre las importaciones-,* Argentina no otorga beneficios en el IVA-importación, no obstante, el impuesto está afectado porque en la *promoción industrial*, se permite aplicar el monto que surge de la cuenta corriente computarizada al pago del Iva -importación. *Paraguay*, sería el país que hace uso intensivo de beneficios en el IVA-importaciones, abarcando varios regímenes. Esto tendría que ver con que en *Paraguay,* un porcentaje excesivo de la recaudación se obtiene en la Aduana, y si lo analizamos desde la óptica de los incentivos tribuarios a las importaciones, perjudica a la producción local, beneficiando importaciones del Mercosur no discriminándolas. En cambio, en *Brasil* no operan incentivos en la importación.

Incentivos en los *impuestos generales a las ventas -por operaciones en el mercado interno-*, introducen un sesgo contrario a las exportaciones, al resultar un subsidio mayor para los productos destinados en el mercado interno. Asimismo, discriminan contra las importaciones hacia el país. Si bien resulta desaconsejable la utilización de incentivos en este impuesto, debido a que el beneficio puede resultar excesivo en razón a las elevadas tasas de imposición que se fijan,

favorecen la evasión y parecen más importante para la expansión de empresas existentes que para estimular la creación de nuevas empresas, el beneficio se ha otorgado con generalidad.

Argentina hizo uso intensivo de beneficios en el IVA, en los regímenes industriales y el impuesto se encontrará muy incidido por varios años, en forma negativa, por el peso que tienen estos regímenes.

En Brasil, a través del ICMS se observa una gran dispersión en los niveles de incentivos, entre los distintos estados. El impuesto presenta distorsiones, sobre las exportaciones[136] e importaciones, ya que fue establecido fundamentalmente para recaudar. La gran cantidad de distorsiones a las importaciones, que favorecen a la producción interna de cada estado, ya sea aplicando exenciones, diferimientos de impuestos sin ajuste por inflación, reducciones de base y alícuotas reducidas, producen un efecto económico similar al arancel de importación, ya que elevan el precio del producto importado, con respecto al de producción doméstica. Es decir, en los hechos se está discriminando a los bienes importados al Estado, ya sea de otros estados o de otros países y, por vía de impuestos internos, se estaría reintroduciendo el arancel de importación que se está reduciendo mediante el programa de liberación comercial. Si además se considera que el Tratado de Asunción prevé la aplicación de un arancel externo común (AEC) respecto a importaciones de terceros países, el principio de no discriminación entre bienes nacionales e importados en los impuestos internos, también debe regir respecto a las importaciones provenientes de terceros países. Estos incentivos del ICMS a la producción interna de cada Estado se han difundido tanto, que se habla de "guerra de incentivos"realizada por los estados para atraer inversiones. Estas distorsiones a las importaciones que perjudican a los socios del Mercosur son las que primero deberían corregirse, a efectos de nivelar la situación entre los países.[137]

En Paraguay, el IVA se aplica desde 1992, y los incentivos que lo afectan no serían de relevancia, por el régimen que abarca. En cambio, *Uruguay* otorga incentivos en el impuesto con generalidad.

En cuanto a los *impuestos selectivos o específicos al consumo, Argentina Uruguay y Paraguay* mantienen sistemas de imposición con un grado de cobertura entre limitada e intermedia. En cambio, Brasil a través del *IPI* posee un sistema de imposicion tan extendido que adopta la técnica del valor agregado en la etapa industrial con tasas diferenciales Otorgan incentivos en este tipo de impuestos, Brasil, con mayor generalidad que en Paraguay y Uruguay. Argentina no otorga incentivos, a través de este tipo de impuesto en sus regímenes de promoción.

---

[136]La mayor parte de las distorsiones a las exportaciones que perjudicaban a los productores brasileños fueron corregidas por la reforma del ICMS, Ley Complementaria Nro. 87/96, convirtiendo al tributo en tipo consumo, al poder desgravarse las compras por bienes de capital.

[137]González Cano, H.:"Situación arancelaria y tributaria del Mercosur" Bol. DGI-Nro. 522-junio 1997

En *Brasil,* el *Impuesto sobre Productos Industrializados* (IPI), es el principal impuesto selectivo al consumo y otorga incentivos a la producción nacional, discriminando en forma negativa sobre las importaciones, en varios regímenes industriales y agropecuarios. En *Paraguay*, el *Impuesto Selectivo al Consumo,* opera en un sólo *régimen* como en *Uruguay*, a través del *Impuesto Específico Interno (IMESI).*

Los *impuestos que recaen sobre determinadas transacciones,* la tendencia es a que desaparezcan. Sin embargo, en *Brasil*, el *Impuesto sobre operaciones de cambio, crédito y seguros y sobre operaciones relativas a títulos valores (IOF)* tiene cierta significación y se otorga a través del mismo un incentivo que opera como reducción del mismo en la actividad industrial. En *Paraguay,* se liberan los actos, contratos y obligaciones que documentan las inversiones y los que gravan la constitución de sociedades, en el *Impuesto sobre actos y documentos.*

En cuanto a los *derechos de importación,* los cuatro países otorgan incentivos a través de los mismos, como forma de reducir el costo inicial de la inversión en lo inmediato y a más largo plazo, reducir los costos fijos de producción. Incentivos en los *Derechos de Importación* son importantes en estos países donde se da la particularidad de la escasez del crédito y benefician a las importaciones en general, en desmedro de la producción local, si hubiera bienes simétricos.

En Brasil, incentivos sobre los derechos de importación se otorgan en dos regímenes muy puntuales. En cambio, en *Paraguay y Uruguay*, estos incentivos parecen los más significativos de los cuatro países.

En relación a las *Zonas Francas,* los cuatro países contemplan su funcionamiento. En *Paraguay,* existe la particularidad de que los usuarios están sometidos a un régimen tributario especial, que supone que los que realizan exclusivamente exportaciones a terceros países sólo tributan el *Impuesto de Zona Franca.*

Pero en materia de zonas especiales, la comparación mayor a realizar en el Grupo surge entre la *Zona Franca de Manaos* en *Brasil* con el *Area Aduanera Especial de Tierra del Fuego.* Presentan similitudes, en el aspecto en que se otorgan beneficios a operaciones realizadas en su territorio y destinadas a ser consumidas en el mismo, a la vez que también se conceden respecto de mercaderías que salen de la Zona al territorio aduanero general. En cuanto a incentivos que se otorgan en la actualidad son mayores los otorgados por el régimen de Manaos, en comparación con los de Tierra del Fuego.

El tratamiento fiscal otorgado a los productos fueguinos está ocasionando problemas en las relaciones económicas entre Argentina y Brasil. De acuerdo con los protocolos firmados en Ouro

Preto, los productos de las Zonas Francas de Tierra del Fuego y Manaos ingresan a la Argentina y Brasil con arancel 0%, hasta el año 2013. El gobierno brasileño, presionado por los industriales de San Pablo, quiere imponer restricciones al ingreso de lavarropas argentinos que se fabrican en Tierra del Fuego, pero no en Manaos, argumentando que la competencia de productos fabricados con ventajosas condiciones fiscales es desleal y les quita mercado. Brasil considera que se debería comenzar a otorgar tratamiento de extrazona, en un plazo a convenir, a aquéllos electrodomésticos que no se produzcan simultáneamente en Tierra del Fuego y Manaos.

De implementarse una medida de este tipo, los fabricantes brasileños de lavarropas se liberarían de la competencia argentina que, en 1995, colocó cerca de $ 100 millones de electrodomésticos, en su mayoría, lavarropas. La producción de electrodomésticos para la provincia austral representa una importante fuente de trabajo, 20 empresas y 70% del PBI provincial.

La estrategia argentina será dilatar una decisión final durante el mayor tiempo posible y los técnicos de la provincia de Tierra del Fuego quieren elaborar una lista de artículos que tenga en cuenta, recíprocamente, los intereses económicos de Argentina y Brasil, y por lo tanto, tienda a sustituir importaciones de extrazona por producción de las áreas con promoción industrial.

Las perspectivas para Tierra del Fuego, con relación al estado de las gestiones para la incorporación definitiva de la Provincia al ámbito del Mercosur, resultará vital para los intereses fueguinos, la conformación que adoptará-en el marco de la reglamentación del Acuerdo de Ouro Preto-la lista de productos que accederá a la posibilidad de ingresar al mayor mercado de la región con 0% de arancel.

Por el momento, todo hace suponer que en atención a las restricciones fiscales que ambos países querrán privilegiar, se tratará de un listado limitado y recíproco. Este es el punto de mayor trascendencia, ya que la única opción para la industria fueguina de ingresar al mercado brasileño, pasa por conseguir listados no exclusiva ni necesariamente simétricos (o de bienes idénticos), que incluyan cláusulas de salvaguarda y, en algunos casos, que especifiquen cantidades máximas sujetas al acuerdo.

Esto es así por cuanto, en caso de optarse por el criterio de acordar la excepción, sólo a bienes en fabricación en ambas áreas, es probable que el intercambio comercial resulte de una sóla vía, o sea que la Argentina pase a ser importadora neta de artículos fabricados en Manaos, que llegarían a nuestro mercado en mejores condiciones que los productos en Tierra del Fuego, en virtud de los mayores estímulos de los que gozan.

Existen múltiples motivos que avalan esta presunción, tales como los menores costos de fabricación, que para bienes idénticos ostenta Brasil; una política cambiaria que consigue abaratar periódicamente el costo en divisas de sus productos de exportación y las asimetrías detectadas en el tratamiento impositivo que ambos países otorgan a bienes idénticos en la importación de intrazona, que adquieren -para el caso de los exportados por Tierra del Fuego- una magnitud difícil de equiparar por cualquier vía razonable.

Este último punto a su vez revela que de nada valdrá acordar lista alguna si previamente no se consigue anular la asimetría provocada por el Brasil, fundamentalmente por el cobro del IPI a productos de importación, ya que dicho impuesto no alcanza a los originarios de Manaos.

CUADRO 18

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Impuesto sobre la renta	Personas jurídicas y físicas	Personas jurídicas y físicas	Personas jurídicas	Personas jurídicas
Actividad agropecuaria	*Régimen agropecuario(no industrial)* *-a la empresa titular* exención por 15 años,en base a escala decreciente *-al inversor:*opción entre -diferimiento del 75% de la inversión ó -deducción de la base imponible	*Programas de desarrollo tecnológico agropecuario y regímenes de inversión en el Nordeste, Amazonia y Espíritu Santo y de reinversión* -depreciación acelerada del equipamiento en 24 cuotas ó como % de la depreciación normal. -amortización acelerada de intangibles: 100% ó 50% en el primer año -deducción del impuesto determinado: en forma total o en un %. -crédito por el impuesto retenido en la fuente por pago de regalías y asistencia técnica -deducción de las regalías como gasto. *Incentivos regionales Nordeste, Amazonia y Programa Grande Carajas* -exención del impuesto		*Nuevo régimen de inversiones* -exención rentas actividad promovida
Actividad Forestal	*Régimen Forestal* estabilidad fiscal por 33 años	*Incentivos Programa Grande Carajas, Inversiones en Nordeste y Amazonia* -exención del impuesto -aplicación impuesto determinado a fondos	*Régimen de Forestación y reforestación :* -renta presunta del 10%	*Régimen Forestal y citricultura*: -exoneración de la renta de la actividad

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Impuesto sobre la renta	Personas jurídicas y físicas	Personas jurídicas y físicas	Personas jurídicas	Personas jurídicas
Actividad industrial, comercial, de servicios	*Régimen industrial (incentivos suspendidos)* -aplicación de bonos de crédito contra el impuesto a pagar, hasta el año 2009 *Régimen de Tierra del Fuego (incentivo suspendido)* -exención total hasta el año 2013	*Incentivos generales, ejecución de programas, sector siderúrgico, informática, fondos regionales a Sudeste, Amazonia, Espíritu Santo, actividades industriales en Nordeste y Amazonia* -depreciación acelerada del equipamiento en 24 cuotas ó como % de la depreciación normal. -amortización acelerada de intangibles: 100% ó 50% en el primer año -deducción del impuesto determinado: total o en un % -crédito del 50% del impuesto retenido en la fuente por regalías -deducción como gasto operacional y del impuesto -límite para la deducción de regalías -compensación de quebrantos en 6 años en lugar 4 años. -exención del impuesto. -aplicación impuesto determinado a fondos regionales.	*Régimen para inversión de capital* -liberación del 95% del impuesto -liberación sobre remesas de dividendos y utilidades del proyecto -liberación sobre locaciones, regalías, marcas, transferencia de tecnología. *Régimen para importación y comercialización de determinados bienes* -renta presunta del 8%	*Nuevo régimen de inversiones* -exención rentas actividad promovida

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Impuesto sobre la renta	Personas jurídicas y físicas	Personas jurídicas y físicas	Personas jurídicas	Personas jurídicas
Actividad turística	*Régimen turístico(no industrial) :* *-a la empresa titular* exención por 15 años, en base a escala decreciente, con reducción del 30% de la escala. *-al inversor*:opción entre diferimiento del 50% de la inversión ó deducción de la base imponible.	*Desarrollo de emprendimientos:* -reducción del 60% del impuesto determinado. *Inversiones en Nordeste y Amazonia* -aplicación del impuesto determinado a fondos regionales.	*Régimen para la inversión de capital* -liberación del 95% del impuesto. -liberación de los impuestos que gravan remesas de dividendos y utilidades del proyecto	*Actividad turística* -exención renta de la actividad promovida. -amortización acelerada: .construcciones: 15 años .equipamiento:5 años
Otras actividades	*Régimen minero* -estabilidad fiscal por 30 años. -amortización acelerada: 60%,20%y 20% ó 1/3 por año, en 3 años. -doble deducción de gastos e inversiones -exención de utilidades de aportes de minas *Régimen de energía eólica y solar* -estabilidad fiscal por 15 años.	*Régimen de promoción en programas sociales, fondos regionales a Nordeste, Amazonia, Espíritu Santo* -depreciación acelerada del equipamiento en 24cuotas. -amortización acelerada de intangibles: 100% ó 50% en el primer año -deducción del impuesto determinado: total o en un %. -crédito del impuesto retenido en la fuente por regalías. -deducción como gasto operacional y del impuesto. -aplicación del impuesto determinado a fondos regionales.	*Régimen de pesca* -deducción como gasto de los legados y donaciones. *Régimen de hidrocarburos* -renta presunta del 6%, por servicios prestados a concesionarios. -depreciación acelerada de bienes de uso. -depreciación por agotamiento, como % del valor de producción	*Explotación hidrocarburos:* -exención total

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Impuesto sobre la renta	Personas jurídicas y físicas	Personas jurídicas y físicas	Personas jurídicas	Personas jurídicas
Otras actividades		*Audiovisual* -deducción hasta 1% ó 3% del impuesto determinado. -deducción como gasto operacional de las inversiones. -reducción del 60% del impuesto determinado aplicado en la fuente. *Artísticas* -deducción en el impuesto determinado del 40% de las donaciones, además la deducción como gasto operacional. *Programas de alimentación del trabajador* -deducción de los gastos en el impuesto determinado hasta el 5%. *Vale transporte* -deducción del impuesto determinado hasta el 5%. *Fondo de protección a la niñez y adolescencia* -deducción de las donaciones en el impuesto determinado de las donaciones.		

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Impuestos generales al patrimonio	Personas físicas	No	No	Personas físicas y jurídicas
Actividades industriales, comerciales y de servicios				*Nuevo régimen de inversión* -exención de bienes y mejoras del activo fijo
Actividad turística	*Régimen turístico:* el inversor persona física: -diferimiento hasta un 50% de las inversiones en el impuesto sobre los bienes personales.			*Actividad turística* -exención por 11 años sobre la infraestructura turística. -exención equipamiento por 5 años.
Actividad agropecuaria y forestal	*Régimen agropecuario* el inversor persona física: - diferimiento hasta un 75% de las inversiones en el impuesto sobre los bienes personales.			*Régimen forestal y citricultura:* -exención sobre bosques *Nuevo régimen de inversión* -exención bienes del activo fijo.
Otros regímenes sectoriales				*Explotación hidrocarburos;* -exención total
Impuestos parciales al patrimonio			Sobre inmuebles	Sobre inmuebles
Actividad forestal			*Régimen de forestación y reforestación* -exención del 50% del impuesto	*Régimen forestal:* -exención sobre bosques.

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Impuestos generales al consumo	IVA *operaciones internas*	ICMS estadual *operaciones internas*	IVA *operaciones internas*	IVA *operaciones internas*
Actividad industrial, comercial y servicios	*Régimen industrial (beneficios suspendidos)* -aplicación de bonos de crédito contra el impuesto a pagar, hasta el año 2009 *Régimen de Tierra del Fuego (suspendido)* -exención total hasta el año 2013	*Beneficios a la producción local de cada estado en el ICMS* -exenciones, diferimientos de impuesto sin ajuste por inflación, reducciones de base, alícuotas reducidas, créditos presuntos y financiación del impuesto a tasa subsidiada.	*Régimen especial para la importación de determinados bienes:* -impuesto sobre un % de la base imponible	*Nuevo régimen de inversiónes* -devolución del impuesto por las adquisiciones en plaza *Adquisición o importación de bienes de capital destinados a la industria* -crédito por el impuesto abonado en las adquisiciones
Actividad turística	*Régimen turístico:* -el inversor: diferimiento de hasta un 50 % de las inversiones			*Actividad turística* -crédito por el impuesto de las compras destinadas a la infraestructura turística.
Actividad minera	*Régimen minero: Ley Nro. 22.095* -exención según escala decreciente, hasta el año 2005			
Actividad agropecuaria	*Régimen agropecuario* -el inversor: diferimiento de hasta un 75% de las inversiones			
Otros regímenes sectoriales	*Régimen de energía eólica y solar:* -diferimiento en 15 años..		*Régimen automotor* -disminución de la base imponible al 20% del total del producto terminado	*Explotación de hidrocarburos* -exención total

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Impuestos generales al consumo	*importaciones*	*importaciones*	*importaciones*	*importaciones*
Actividad industrial, comercial, servicios	*Régimen industrial (beneficios suspendidos)* -aplicación de los bonos de crédito fiscal de IVA, hasta el año 2009. *Régimen de Tierra del Fuego(beneficios suspendidos)* -exención hasta el año 2013		*Regimen de transporte urbano de corta, media y larga distancia* -facilidades en el ingreso del impuesto *Régimen automotor* -disminución de la base imponible, al 20% del producto terminado. *Régimen para la inversión de capital* -liberación total *Régimen especial para la importación y comercialización de bienes* -determinación de la base imponible	*Nuevo régimen de inversión* -exención del impuesto *Adquisición o importación de bienes de capital destinados a la industria* -crédito por el impuesto de las adquisiciones
Actividad minera, hidrocarburos	*Régimen minero* -devolución anticipada del IVA importaciones			*Explotación de hidrocarburos* -exención total
Actividad agropecuaria				*Nuevo régimen de inversión* -exención del impuesto

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Impuestos selectivos al consumo	Impuestos internos	Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI)	Impuesto selectivo al consumo	Impuesto específico interno (IMESI)
Actividad industrial		*Actividad industrial, de informática, de programas de desarrollo tecnológico y científico* -exención del impuesto *Régimen del azúcar* -exención del impuesto a salidas del Nordeste y Amazonas -reducción hasta 50% de la alícuota, por salidas de Espíritu Santo y Río de Janeiro *Sector siderúrgico* -deducción del impuesto determinado *Régimen especial para compras internas con fines exclusivos de exportación* -suspensión del impuesto.	*Régimen automotor* -exención bienes de capital	*Régimen de incentivos a la adquisición e importación destinado a actividad industrial* -crédito por el impuesto pagado en las adquisiciones o importaciones.
Actividad agropecuaria		*Programas de desarrollo tecnológico agropecuario* -exención del impuesto sobre el equipamiento		

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Impuestos sobre transacciones		Impuesto sobre operaciones de cambio, crédito y seguros y sobre operaciones relativas a títulos valores(IOF)	Impuesto sobre actos y documentos	
		Actividad industrial -reducción entre un 25% ó 50%, del impuesto por regalías y asistencia técnica al exterior	-liberación total sobre los actos, contratos y obligaciones que documentan las iinversiones y los que gravan la constitución, inscripción y registros de sociedades	

COMPARACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS POR PAIS

Impuesto	**Argentina** Tipo de régimen y de incentivo	**Brasil** Tipo de régimen y de incentivo	**Paraguay** Tipo de régimen y de incentivo	**Uruguay** Tipo de régimen y de incentivo
Derechos de importación				
Actividad industrial, comercial, servicios	*Régimen Tierra del Fuego (beneficio suspendidos)* -exención total	*Régimen automotor* -reducción del 90% del impuesto en equipamiento -reducción del 50% por vehículos *Investigación científica y tecnológica* -exención por el equipamiento destinado a investigación	*Régimen para la inversión de capital* -liberación total sobre la importación de bienes de capital. *Régimen automotor* -liberación total sobre bienes de capital -reducción del 50% del arancel por el monto exportado	*Nuevo régimen para la inversión de capital* -exención total.
Actividad minera, hidrocarburos	*Régimen minero* -exención total sobre bienes de capital		*Régimen de hidrocarburos* -liberación total sobre bienes de capital	
Actividad turística				*Régimen turístico* -exención sobre el equipamiento
Actividad forestal				*Régimen forestal y citrícola* -exención sobre los bienes necesarios para la actividad

IV.PROPUESTAS DE ARMONIZACION DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN EL MERCOSUR Y DE UN CODIGO DE CONDUCTA PARA COMBATIR LA COMPETENCIA DESLEAL

Si bien el Tratado de Asunción prevé en el artículo 1° la armonización de la tributación interna para eliminar las barreras fiscales todavía no se ha iniciado a nivel comunitario el tratamiento global y sistemático de la coordinación de los impuestos internos e incentivos tributarios. A la fecha, sólo se realizaron trabajos técnicos, puntuales y parciales sobre la tributación interna, a los efectos de hacer diagnósticos de la situación de los cuatro países y detectar las mayores distorsiones, para sugerir alternativas de armonización para cuando llegara el momento de tomar decisiones políticas al respecto.

En la situación actual, pasada la etapa de transición, sólo se llegó a concretar una *unión aduanera imperfecta.* Los acuerdos más importantes logrados hasta ahora se refieren a aspectos arancelarios y para-arancelarios tendientes a lograr la libre circulación de los bienes y servicios dentro del grupo, así como a implementar una política comercial común con el resto del mundo, a través del arancel externo común.

Al hablar de armonización nos estamos refiriendo a la eliminación de tratamientos discriminatorios que afectan el libre acceso al mercado o que generan distorsiones en el proceso de integración y que deben tratar de corregirse. De los estudios mencionados surgen las principales distorsiones que los impuestos a la tributación interna pueden generar y serían básicamente de dos tipos.[138]

1. distorsiones en las condiciones de competencia de los bienes y servicios intercambiados, en virtud de la alteración que produce en la estructura relativa de precios y costos de los bienes susceptibles de intercambio. En general, se acepta que los impuestos relacionados con este tipo de distorsiones son los internos sobre bienes y servicios, ya sean de tipo general o de tipo selectivo, que generalmente se trasladan a los precios de los bienes y servicios transados. En definitiva, lo que se busca respecto de estos impuestos, es que los bienes importados de otros Estados Partes tengan el mismo tratamiento tributario que similares bienes producidos localmente. Es decir, que la carga tributaria que aumenta el precio de los bienes y servicios que compiten entre sí, sea igual, sin importar el orígen de los mismos. Este criterio se conoce como "principio de no discriminación" [139]

2. distorsiones en la rentabilidad de los proyectos que afectan la localización de inversiones favorecidas por la ampliación del mercado. En estos casos, las distorsiones impiden que la

[138]González Cano, H.: "Informe preliminar sobre la armonización tributaria en el Mercosur" Bol.DGI 9/92.
[139] El art. 7° del Tratado de Asunción plasma el *principio de no discriminación*, en tanto "en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado Parte gozarán, en los otros Estados Parte, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional."

localización de inversiones o de otros factores de la producción, se realice únicamente por razones económicas. Los impuestos más relacionados con este tipo de distorsiones son los directos, como el Impuesto a la Renta de las Empresas, Impuestos a los Activos o Capitales de Empresas, como también los *Incentivos Tributarios a la inversión y/o producción.* Se trata de impuestos e incentivos a la inversión que afectan la libre movilidad de los factores de producción, especialmente el capital que se siente atraído por las nuevas oportunidades que ofrece el mercado ampliado. Sin embargo, es evidente que cualquier impuesto, aún aquellos aplicados sobre bienes y servicios, que afecte el intercambio tendrá también un efecto sobre las decisiones de inversión que toman las empresas.

La corrección de ambos tipos de distorsiones requiere que se apliquen mecanismos de armonización, que tratarán de corregir las producidas por la diversidad de criterios y niveles de tributación, tanto en las condiciones de competencia entre productores de la región, como en la afectación diferencial de la rentabilidad de las inversiones externas al grupo, lo que impide que su localización corresponda a la utilización óptima de recursos. A medida que se acelera la reducción arancelaria y de restricciones, las distorsiones internas surgen con mayor evidencia.

Algunas recomendaciones sobre armonización fiscal de los *incentivos tributarios*, nos indican:
En un estudio preliminar, referido sólo a la Argentina y Brasil, realizado por *FIEL* concluye sobre la armonización de los incentivos tributarios[140]: "la armonización tributaria exige que no se renueven estas prácticas promocionales. Una decisión positiva para un eventual proceso de armonización que podrían adoptar Argentina y Brasil, en el corto plazo consistiría en la eliminación de los beneficios impositivos en forma definitiva"

En el *Tercer Congreso Tributario*[141] se recomienda: "armonizar los incentivos fiscales directos e indirectos, que en forma general, sectorial o regional, contemplen las legislaciones de los países del Mercosur con el fin de alcanzar el máximo de neutralidad en cuanto a las decisiones de inversión"

En las *II Jornadas Tributarias del Mercosur* [142], en esa oportunidad, se marcó como aspecto prioritario que requiere un accionar comunitario " la consideración de las distorsiones que causan las franquicias o beneficios acordados en materia de promoción, tanto de exportaciones como del desarrollo de actividades productivas, sea a través de regímenes promocionales regionales o sectoriales, así como otro tipo de franquicias o beneficios contenidos en las legislaciones del impuesto que signifiquen tratamientos diferenciales. En general, toda política de incentivos debiera llevarse a su mínima expresión, como lo está efectuando la Argentina. El llamado está dirigido

[140] Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, "Estudios Argentinos para la Integración del Mercosur"- Centro de Economía Internacional-pág.39
[141].Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Tierra del Fuego, Antartida e Islas del Atlántico Sur,- Tema I "Armonización de la imposición a la renta e incentivos"- Tandil- abril de 1995.
[142].Informe del Relator General, E.J. Reig,"Aspectos prioritarios que requieren un accionar comunitario" llevadas a cabo en San Pablo, Brasil 1997.

especialmente a Brasil, cuya legislación contiene una gama muy amplia de incentivos fiscales que benefician a determinadas actividades o al desarrollo de ciertas zonas. Entre los primeros, se encuentran la hotelería y restaurantes u otros emprendimientos de apoyo turístico, de audiosvisuales, de informática, etc.. En la medida que estos incentivos subsistan en varios de los países reunidos, deben armonizarse las políticas a seguir para evitar la neutralización de los efectos de la unión aduanera y armonización que se hubiere logrado en las estructuras impositivas"

El *Dr.González Cano* [143] se ha referido con amplitud al tema de armonización de los incentivos tributarios, en el año 1992, en el siguiente sentido: "Los incentivos tributarios que denominaremos a la inversión, para diferenciarlos de los que favorecen a las exportaciones, es el conjunto de incentivos o beneficios que generalmente otorgan a las empresas y/o inversores en determinadas regiones de cada país o en ciertas actividades favorecidas. Estos incentivos tributarios son de uso intensivo en varios de los países del grupo, particularmente en Argentina y Brasil. Por lo general, se conceden como exenciones, desgravaciones o exoneraciones en el impuesto sobre la renta, impuestos al patrimonio y en algunos casos, hasta en el IVA. Como resulta obvio, estos incentivos vienen a modificar la carga tributaria básica definida en cada una de las leyes de los respectivos impuestos, ya sea para favorecer las inversiones en determinadas regiones del país o en ciertos ramos de actividad que se consideran prioritarios, generalmente se conceden generosas desgravaciones e incentivos que reducen y a veces hasta anulan la carga tributaria efectiva. Pueden consistir en la exención total o parcial del impuesto, en la reducción de la base imponible, deducciones por inversiones o reinversiones realizadas, regímenes especiales de depreciación acelerada, etc.. Por lo general, estos beneficios promocionales adoptan la forma de incentivos tributarios, es decir, que reducen los impuestos a cargo de las empresas beneficiarias. Dado que estos incentivos tributarios obviamente significan una alteración de la estructura básica, también será necesario realizar acuerdos sobre las modalidades, condiciones y nivel de tales incentivos. Como además, estos beneficios generalmente se otorgan en el impuesto a la renta, aunque a veces se lo extiende a los impuestos al patrimonio y hasta el mismo IVA, parece conveniente considerar su armonización luego del análisis de los impuestos a la renta y al patrimonio. Debe recordarse que la falta de coordinación de estos incentivos tributarios a la inversión, ha producido en algunos casos verdaderas "guerras de incentivos" entre los países miembros de un grupo de integración, con la finalidad por algunos países de ofrecer tempranas y mayores ventajas. Algo así sucedió hace tiempo en el Mercado Común Centroamericano, por lo que fue necesario acordar normas comunitarias sobre los incentivos tributarios a la inversión. Este comentario no se hace para sugerir la urgencia de la necesidad de la armonización de los incentivos a la inversión, sino más bien, para *llamar la atención sobre el tema*. Dada la situación vigente con estos incentivos en los países del Grupo, parece que su armonización puede considerarse luego del análisis del impuesto a la renta "

[143].González Cano, H: "Informe preliminar sobre el Mercosur"-Bol.DGI Nro.466.pág. 1091, oct.1992

Más recientemente, en 1997, el *Dr. González Cano* [144] concluye con una óptica de *mayor urgencia en el tratamiento del tema* al otorgado en el año 1992: " Debe hacerse un rápido esquema de los incentivos a la inversión y/o producción, que estén legislados en el Impuesto a la Renta y en otros impuestos, ya sea en regímenes de promoción o fomento a la producción sectorial o de tipo regional. Además de las asimetrías entre los incentivos tributarios vigentes, que tienden a ser mayores en Brasil y Paraguay, frente a los menores de Argentina y Uruguay, el problema puede agravarse cuando entre en vigencia el protocolo de Promoción y Protección de Inversiones provenientes de Estados no parte del Mercosur[145], que establece que cada socio promoverá en su territorio las inversiones provenientes de terceros países, aconsejan su pronta armonización"

A lo largo del presente trabajo nos hemos referido a la especie tributaria, *incentivos tributarios,* existentes en cada país del Mercosur. Del frondoso menú, detectamos que la mayor parte están contenidos y afectando, tanto a los impuestos directos como a los indirectos internos sobre bienes y servicios, tanto generales como selectivos, los que estarían produciendo los dos tipos de distorsiones mencionadas.

En efecto, los distintos regímenes de incentivos analizados no hacen más que poner de manifiesto la necesidad de eliminar esas asimetrías que son fuente de distorsiones en la localización de las inversiones y que son un estímulo para interminables esquemas de compensaciones y regímenes de promoción. La necesidad de armonización adecuada de los incentivos tributarios a la inversión y/o producción, surge clara porque al afectar la localización de las inversiones extranjeras, en el marco de la globalización de la economía, los países compiten por generar ambientes propicios para atraer los flujos de inversión, acentuada la necesidad por la intensidad con que se está haciendo uso en la actualidad, es necesaria e inminente su armonización.

Asimismo, los distintos autores proponen un orden como camino hacia la armonización tributaria, luego de la prioritaria armonización aduanera, es decir, por que tipo de impuesto sería más urgente comenzar a armonizar sus distorsiones. Respecto de los incentivos tributarios, vemos dos momentos claros, a efectos de tomar medidas de armonización, ellos son, el corto plazo, tomando medidas operativas con el objetivo de solucionar distorsiones urgentes y, el largo plazo, con medidas más estructurales, que se concretarían en el momento de la armonización del impuesto que afecta el incentivo.

1) La razón por la que pensamos que es más conveniente, en cuanto a una solución estructural y de más largo plazo, considerar la armonización de los incentivos tributarios en forma conjunta con

[144] González Cano, H.:"Situación arancelaria y tributaria del Mercosur",Bol. DGI Nro. 522, pág. 960
[145] Por Decisión Nro. 11/94, se persigue establecer un marco homogéneo de seguridad jurídica y de igual trato para las inversiones provenientes de Estados no parte del Mercosur, extrazona, de modo de no lesionar los principios de competencia y libre establecimiento.

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

el tratamiento del impuesto que inciden, se funda en que los incentivos analizados significan una alteración de la estructura básica de los impuestos que afectan.

Con la incorporación del esquema logrado en este trabajo, al momento de armonización de los distintos impuestos, se podrá tener el panorama global del impuesto a armonizar oportunamente. Por ello, es importante iniciar a nivel comunitario el tratamiento global y sistemático de los impuestos internos vigentes en los cuatro Países Miembros, a efectos de avanzar en el proceso de armonización, dentro de los cuales se enmarcan los incentivos tributarios que los afectan. Llegado ese momento y, como punto de partida, podrá ser operativo la consideración del esquema propuesto por país en este trabajo, en que se han detallado los incentivos tributarios dentro del impuesto que afectan, indicándose el régimen. En este marco global, se podrá considerar el mecanismo de armonización más conveniente a utilizar y si son necesarias mantener o crear ciertas desigualdades intencionales, a fin de corregir desequilibrios aprovechando los beneficios de la integración.

2) Caso contrario, es decir, considerar por la urgencia la alternativa de armonización de los incentivos tributarios a la inversión y/o producción, en forma independiente y previa a los impuestos a los que afectan, no lo consideramos adecuado. La razón, es que se enmarcaría en condiciones de indefinición, debido a que las estructuras básicas respecto de los impuestos internos sobre bienes y servicios y, más todavía respecto de la imposición sobre la renta, a la fecha no han sido armonizados. Ello resulta particularmente complejo en el caso de los incentivos tributarios concedidos en este último impuesto, ya que la armonización aislada de los incentivos tributarios que lo afectan, puede luego entrar en colisión con las normas generales de armonización de ese tributo.

Dada la estructura armónica que generalmente adoptan los tributos sobre la renta, en que el tratamiento sobre algunos aspectos (por ejemplo sobre utilidades de las empresa) guarda relación con otros (tratamiento en el impuesto personal de las rentas de orígen empresario, remesa de beneficios y otras rentas al exterior, etc.) se podría llegar a armonizar aisladamente aspectos parciales del tributo, que luego puedan entrar en colisión con las que se establezcan para armonizar la estructura básica del impuesto. Es decir, que se debe actuar con mesura y prudencia en la armonización de aspectos parciales de los impuestos, como serían estos incentivos que afectan estos gravámenes, ya que se corre el riesgo de adoptar soluciones que por ser parciales, sean poco adecuadas y puedan llegar a quebrar la armonía entre las partes del impuesto y aún producir resultados contrarios a los deseados.

Por lo que se puede apreciar por lo ocurrido a la fecha, la propuesta de más largo plazo no podrá lograrse en forma inmediata, por lo cual en esta primera etapa, es inminente algún avance en el

sentido de armonización de las distorsiones que en sí mismos representan los incentivos y como freno a lo que está ocurriendo.

En consecuencia, a efectos de evitar que la armonización de los incentivos tributarios pueda afectar aspectos de impuestos no armonizados, sea realizada fuera del necesario marco integrado en que deba realizarse, parece conveniente aplicar ahora sólo normas muy operativas.

En este escenario, una alternativa poco factible de armonización a aplicar *de máxima* sería un *régimen común*, de *igualación*, es decir, de aquí en más no otorgar estos incentivos a la inversión y /o producción o, el mismo nivel de incentivos a determinadas inversiones para todos los países

Pero esta alternativa afectaría la soberanía de los países y es de difícil cumplimiento, debería instrumentarse a través de una directiva a efectos de la eliminación de las distorsiones y la modificación de cada legislación. Este mecanismo de *igualación,* consistiría en uniformar los incentivos que recaen en identidad de circunstancias. Implica igualar en los países miembros las legislaciones en todos los aspectos en relación a determinado incentivo, intentando eliminar las diferencias.

La otra alternativa de armonización, más factible que podríamos llamar *de mínima*, sería el inicio de un *proceso gradual,* que intentaría minimizar y reducir hasta donde fuera posible, las distorsiones existentes, a través de un *compromiso político* entre los cuatro países, en que ninguno de ellos conforme un paraíso fiscal para los inversores. Sería un mecanismo de *compatibilización,* que no afectaría la soberania e implicaría en el corto plazo, en el ámbito del Mercosur, la instrumentación de un *"Código de Conducta a efectos de combatir la competencia desleal"*, en el mismo sentido que lo ha hecho la Unión Europea a fines de 1997 [146]. Por el mismo, se prohibe toda competencia desleal y delimita con precisión los casos en que los subsidios y franquicias razonables, se consideren justificables.

La Unión Europea arribó a esta solución, en tanto no se habían puesto de acuerdo hasta el momento en el Grupo, ante el problema del riesgo que corren los países en caer en la "degradación fiscal" [147] o erosión de las bases imponibles, cuando en pro de los regímenes especiales en los que se da una competencia fiscal sin control, se deja de lado el uso de los mejores tributos en función de eficiencia y equidad económica.

[146] La Comisión Europea, aprobó con fecha 1.12.97, conjuntamente con los representantes de los gobiernos de los Estados Miembro, un "Codigo de Conducta sobre fiscalidad de las empresas" que comprende tanto la legislación tributaria, como los reglamentos y prácticas administrativas. El organismo competente es la Comisión Europea cuyas decisiones se toman por mayoría, es independiente de los estados miembros y se constituye con aprobación del Parlamento Europeo.
[147] Informe Neumark en 1992 en la Comunidad Europea.

La Unión Europea contempla en el Tratado de Roma, en los arts. 92º y 93º, a las denominadas "ayudas"- término equivalente a nuestra terminología que incluye tanto a los subsidios como beneficios y franquicias fiscales-, considerándolas incompatibles con el mercado común, en tanto falseen o amenacen falsear la competencia, salvo que se trate de los casos en que el mismo artículo las considera compatibles, como las que beneficien a consumidores individuales sin discriminaciones basadas en el orígen de los productos; las destinadas a reparar perjuicios por desastres naturales u otras contingencias excepcionales; situación de regiones con niveles de vida rezagados o con grave situación de desempleo, etc

En el Código de Conducta se fijaría un *compromiso político* entre los Estados miembros a efectos de adoptar y aplicar principios de una competencia leal y reglas de comportamiento. Asimismo, se deberían definir las medidas fiscales potencialmente perniciosas y respetar plenamente el principio de subsidiariedad, sin perjuicio de la aplicación de la legislación comunitaria.

El *alcance* del Código afectaría a aquellas medidas sobre fiscalidad de las empresa que influyan o puedan influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial del Grupo.

En este sentido se considerarían las medidas *potencialmente perniciosas,* que en el caso de la Unión Europea, considera cinco medidas fiscales, que implican un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior (incluido el tipo 0) al nivel aplicado en el país considerado. Tres de estas medidas están referidas a distintas ventajas fiscales concedidas, una cuarta referida a las bases de determinación de los beneficios de actividades y un grupo multinacional de empresas, apartándose de los principios internacionalmente aceptados y, particularmente aquéllos que cuentan con el acuerdo de la OECD y, finalmente, medidas fiscales por falta de transparencia.

Estos regímenes pueden obrar a través de los tipos impositivos nominales, las bases fiscales u otros medios y deben, además, analizarse comprobando si:
i.se otorgan ventajas especiales sólo a no residentes en el país considerado, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes.
ii.se otorgan de otro modo ventajas que quedan aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional.
iii. se otorgan ventajas sin que exista una actividad económica real.
iv. la base para determinar los beneficios de los grupos de empresas multinacionales no se ajusta a las normas internacionalmente reconocidas y, más en concreto, las acordadas por la OCDE.
v.carecen de transparencia, por ejemplo en los casos en que las ventajas se otorgan a través de una flexibilización de las normas legales, efectuada desde el plano administrativo, sin hacerlo público.

Para el caso particular del Mercosur, habría que agregar un punto especial para aquéllos beneficios tributarios (incentivos sectoriales o regionales), otorgados a determinadas actividades o regiones de un país, que si no se coordinan adecuadamente dentro de un mercado común, pueden distorsionar en forma negativa la localización de las inversiones.

En base a dichos criterios, los Estados miembros se comprometen no sólo a no introducir nuevas medidas fiscales perjudiciales para la competencia, sino también a desmantelarlas dentro de un período de 5 años a partir del momento en que ha sido reconocido el carácter perjudicial de dichas medidas.

En cuanto a *información y evaluación*, en virtud del principio de transparencia y cooperación, los estados miembro se informarían recíprocamente de las medidas fiscales que apliquen o se propongan aplicar y que entren en el ámbito de lo previsto en el Código. Asimismo, los estados miembros podrán discutir y opinar sobre las medidas fiscales de otros estados miembros a efectos de poder evaluar si las medidas fiscales son nocivas. En los casos de medidas que impulsen el desarrollo económico de determinadas zonas, se podrá analizar hasta qué punto son efectivas para alcanzar sus objetivos.

Se trataría de mantener el *statu quo,* en el sentido de no adoptar nuevas medidas fiscales, que puedan resultar lesivas para los intereses del Mersosur y, más en concreto, para el funcionamiento efectivo del mercado único.

Se exhortaría a *revisar* la legislación y prácticas vigentes y modificar cuantas normas y prácticas resulte necesario, para eliminar cualquier medida perniciosa en un plazo definido, que tenga en cuenta, no obstante, las legítimas expectativas de las empresas.

En cuanto a las *ayudas estatales*, se pediría que se informe sobre la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales a las ayudas de carácter fiscal y se comprometa a aplicar dichas normas con todo rigor, a la vista de los efectos negativos de las ayudas. Se incluiría una *cláusula de seguimiento* anual de lo actuado.

En esta orientación, el mayor esfuerzo lo debería hacer Brasil, al querer frenar los tratamientos discriminatorios en contra de las importaciones de otros países miembros o de terceros países, ante la proliferación de incentivos que favorecen la producción local, otorgada mediante diversos mecanismos en el ICMS y en el IPI. No obstante, a través de la implementación del *Código de Conducta para combatir la competencia desleal*, la asimetría quedaría virtualmente neutralizada al anular estos beneficios a la producción local o extenderlos a los bienes importados.

En cuanto a las ***zonas francas***, los cuatro países analizados poseen disposiciones legales que posibilitan el establecimiento de zonas francas y áreas aduaneras especiales, en las que las mercaderías tienen un tratamiento diferente al territorio aduanero general.

Por Decisión Nro. 8/94 se vuelve a aplicar a las mercaderías provenientes de dichas zonas el AEC, tratándose de productos excepcionados al arancel nacional vigente, sin perjuicio de las disposiciones vigentes para el ingreso de dichos productos al propio país. Es decir, la relación entre *zonas francas* y *Mercosur*, están sujetas al Arancel Externo Común, que rige para las mercaderías que ingresan desde fuera del área Mercosur. Este tratamiento arancelario ha reducido las ventajas de los productos industrializados en la Zonas Francas, en comparación con los productos industrializados en el territorio nacional no franco, a efetos de su introducción a los países del Mercosur. No obstante esta situación, la amplia exoneración de que gozan las compañías que operan en las Zonas Francas continúa representando una ventaja significativa para el inversor que deberá evaluar en cada caso.

En cuanto a la armonización de las *Zonas Francas*, existentes o a crearse, cabe destacar la necesidad de encontrar un adecuado equilibrio entre las necesidades del aumento de la producción y el comercio de distintos bienes, sectores o países, por un lado, y que no resulten afectadas, por el otro, ni la neutralidad fiscal ni las corrientes comerciales intragrupo, en favor de las transacciones con terceros países.

Se debe considerar la etapa en la que se encuentre incurso el proceso de integración económica en cuestión y atender a su diversa naturaleza (comercial, mixta, o industrial) como así también a los objetivos nacionales y comunitarios a ser tenidos en cuenta en cada caso. El empleo de las *zonas francas* debería ser restringido y en la medida en que realmente generen y permitan el crecimiento de la producción y el comercio tanto intrazona como con terceros países. Obviamente, que resultarán desaconsejables y contrarios a los intereses comunitarios, cuando provoquen la sustitución de la producción o el comercio regionales, cuando desplacen o desvíen corrientes comerciales intrazonales hacia otros países, con el consiguiente perjuicio para la producción, el desarrollo y el comercio comunitario. El factor discriminante debería consistir siempre en que aumenten el tránsito y los flujos comerciales mutuos, de modo que se incrementen las corrientes existentes, se generen otras nuevas y no perjudiquen los intereses domésticos o comunes.

El problema de las zonas francas es que si no se implementan eficaces mecanismos de control se pueden presentar problemas de desvíos de los productos elaborados al mercado interno, sin pagar los derechos correspondientes. Como contrapartida a lo mencionado, el hecho de estar limitados a una zona, ciudad o puerto parece que ofrecen mayores facilidades para el control aduanero.

Para finalizar, consideramos fundamental el corto plazo, a través de la fijación de metas sencillas, operativas y factibles. Asimismo, cualquiera sean los tiempos y los mecanismos utilizados para armonizar, no somos partidarios de los regímenes de promoción a través del otorgamiento de incentivos tributarios, no obstante la permanencia de ellos, en el actual contexto se deberían privilegiar los incentivos orientados a captar la mayor ocupación de mano de obra, por sobre cualquier otro tipo de incentivo.

V. INDICE DE CUADROS

PAGS.

CUADRO 1: Régimen industrial-Dto.2.054/92-Costo fiscal teórico plurianual demeritado, por impuesto y cantidad de proyectos-Período 1992-2009. 30

CUADRO 2: Régimen industrial-Dto.2054/92-Comparación entre el costo fiscal acreditado en las cuentas corrientes computarizadas y los montos realmente usufructuados, según declaraciones juradas consolidadas (F 515). 31

CUADRO 3: Régimen industrial-Dto. 2.054/92-Costo fiscal teórico demeritado total, por provincia-Período 1992-2009. 31

CUADRO 4: Régimen agropecuario, turístico e industrial Cutral-Có-Ley Nro.22.021 y modificatorias.-Proyectos imputados por provincia y por sector. Período 1990-1997. 33

CUADRO 5: Régimen agropecuario, turístico e industrial Cutral-Có-Ley Nro. 22.021 y modificatorias-Costo fiscal teórico plurianual. Período 1990-1997. 34

CUADRO 6: Régimen agropecuario, turístico e industrial Cutral-Có-Ley Nro. 22.021 y modificatorias-Montos de inversión comprometida por provincia y por sector. Período 1990-1997. 37

CUADRO 7: Régimen agropecuario, turístico-Ley Nro. 22.021 y modificatorias-Empleo de mano de obra por provincia. Período 1990-1997. 38

CUADRO 8: Régimen de inversiones mineras-Leyes Nros. 24.196, 22.095 y 24.402-Estimación del costo fiscal de los incentivos. 58

CUADRO 9: Régimen de inversiones mineras-Ley Nro. 24.196-Inversión acumulada por emprendimiento. Período 1996-2002. 60

CUADRO 10: Régimen de inversiones mineras-Ley Nro. 24.196-Inversión acumulada anual. Período 1994-2002. 61

PAGS.

CUADRO 11: Régimen de inversiones mineras-Ley Nro. 24.196-
Distribución del valor de producción por región. Período 1996-2002. 63

CUADRO 12: Régimen de inversiones mineras-Ley Nro. 24.196-
Evolución de la producción minera. Período 1988-2002. 63

CUADRO 13: Régimen de inversiones mineras-Ley Nro. 24.196-
Evolución de los valores de las exportaciones e importaciones mineras. Período 1990-2000. 64

CUADRO 14: Régimen industrial de Tierra del Fuego-Ley Nro. 19.640-
Cantidad de empresas por ramo o sector. Año 1998. 75

CUADRO 15: Régimen industrial de Tierra del Fuego-Ley Nro. 19.640-
Mano de obra empleada efectivamente por sector. Año 1998. 76

CUADRO 16: Régimen industrial de Tierra del Fuego-Ley Nro. 19.640-
Costo fiscal anual teórico promedio. Año 1998. 77

CUADRO 17: Argentina-Resúmen de los costos fiscales por regímenes. 89

CUADRO 18: Comparación de los incentivos tributarios, por país. 168

VI .BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

-ARTANA, Daniel: "Incentivos fiscales a la inversión industrial". Centro de Investigaciones Económicas-Instituto Torcuato Di Tella, Buenos Aires, octubre 1987.

-ARTANA y Otros: "La promoción económica en la Argentina". Instituto Torcuato Di Tella, febrero de 1989, Buenos Aires

- BALBI, Rodolfo: "La Armonización tributaria en el Mercosur-Incentivos tributarios y tratamientos dispensados en los impuestos internos respecto de ámbitos que no integran el territorio aduanero general " -junio 1996-(CITAF-OEA):-DOC. CITAF Nro. T-35

-BERTAZZA, Humberto J.: "Sustitución de beneficios en el régimen de promoción industrial"-Errepar-Doctrina Tributaria-T.XIII-Pag. 5

-BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO-Departamento de Integración y Programas Regionales-Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe: "Informe MERCOSUR" Nros. 1-2-3

-CENTRO DE ESTUDIOS PARA LA PRODUCCION (CEP)-Secretaría de Industria, Comercio y Minería de la Nación. - Estudios de la Economía Real:
. "El sistema de incentivos en Argentina"-Nro 6-Mayo de 1998
. "Política activa en la Argentina"-Nro 2-Diciembre de 1997

-CENTRO DE ESTUDIOS PARA AMERICA LATINA (CEPAL):
. "La promoción a la inversión industrial en la Argentina "Documento de Trabajo Nro. 27, oficina en Buenos Aires. Daniel Azpiazu, 1988.
. "El régimen de promoción fueguino y la integración argentino-chilena", Buenos Aires, 1987.
. "La industrialización reciente de Tierra del Fuego"Consejo Federal de Inversiones. Mario Roitter. Diciembre de 1987.

-CARDENAS, Emilio J.:"El Sistema de Promoción Industrial". Editorial Macchi, Buenos Aires, 1979.

-CNOSSEN,Sijbren : " Concepción teórica de la integración económica y la armonización fiscal" CITAF, extraído del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993.

-COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS:

."Regímenes de Promoción Industrial". XVIII Jornadas Tributarias. Trabajos presentados en la Comisión Nro.3. Mar del Plata-1988.
."Armonización de normas tributarias"-XXII Jornadas Tributarias- Comisión Nro 3-Mar del Plata-1992.

-CORDON EZQUERRO; Teodoro y GUTIERREZ LOUSA, Manuel : "Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas". Bol AFIP Nro. 10- mayo 1998

-CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL:
. "Revista Universo Económico"-El auge de la Minería-Agosto 1998-Nro.42
. "Congreso de Tandil"-1995
. "Congreso de Tucumán" -1998

-DIARIOS
- LA NACION:
."Zona Franca de Manaos: ¿una especie en vías de extinción ?-The Wall Street Journal Americas-Matt Moffett-13.7.98.
.Artículos sobre Zonas Francas- Suplemento semanal de Comercio Exterior. Columnista Ondarts.
-AMBITO FINANCIERO: Sección Mercosur
-EL CRONISTA: Sección Mercosur

-DIRECCION DE INVERSIONES Y NORMATIVA MINERA -DIRECCION NACIONAL DE MINERIA (MEYOSP): "Perfiles de Proyectos Mineros y Proyección de las inversiones en el sector" -Mayo de 1998

-DROMI, Roberto: "Código del Mercosur"-Ediciones Ciudad Argentina, varios tomos

-ERREPAR: Legislación Tomo "Regímenes Especiales"

-FUNDACION DE INVESTIGACIONES ECONOMICAS LATINOAMERICANAS (FIEL):
."Regulación y Estancamiento". El caso argentino. Ediciones Manantial, 1988, cap.VII.
."El sistema impositivo argentino"-Capítulo2- El sistema tributario argentino: Regímenes promocionales, pág.90. Ediciones Manantial 1991.
."Argentina y el Mercosur. Una respuesta a la iniciativa para las Américas y a Europa 92". Ediciones Manantial. Buenos Aires

." Armonización tributaria entre Argentina y Brasil" -Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto de la Nación. Trabajo incluido en el volúmen "Estudios Argentinos para la Integración del Mercosur". Centro de Economía Internacional. 1992

-FONDO MONETARIO INTERNACIONAL-Departamento de Finanzas Públicas: trabajo preparado por Fernando Sanchez Ugarte y Antonio Zabalza Martí, ¨Argentina: Incentivos Fiscales para el Fomento del Desarrollo¨ 15 de agosto de 1986, edic. mimeográfica.

-FUNDACION DE INVESTIGACIONES HISTÓRICAS, ECONÓMICAS Y SOCIALES: "La Comunidad Europea y el Mercosur-Una evaluación comparada"1993.

-FUNDACION DEL TUCUMAN: "Promoción industrial y recursos de propiedad común". Serie de Divulgación Nro. 8. Artana, D, Salinardi, M. y Soto.

-FUNDACION N.O.A.-Centro de Investigaciones Económicas y Sociales. Situación de suspensión de la Promoción.

-GAROFALO, Alberto: "Tierra del Fuego-Lineamientos de un plan de crecimiento para mejorar la situación general del territorio"- Programa de las Naciones Unidas para el desarrollo-1990

-GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO, ANTARTIDA E ISLAS DEL ATLANTICO SUR: Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos "Compilación de normas aplicables en materia de Promoción Económica"-Lic. Alberto Garófalo-1998.

-GOLDEMBERG, Cecilia: "Cuestiones tributarias en las zonas francas"- Doctrina Tributaria Nro. 221-Errepar-agosto 1998.

-GOMEZ SABAINI, J.C.: "El papel de los incentivos en la política tributaria de América Latina. Documento CIET Nº 1040-0EA, Buenos Aires, junio de 1991.

-GONZALEZ CANO, Hugo:
. "Experiencia latinoamericana en el uso de incentivos fiscales", CIET, octubre 1981, Buenos Aires.
. "Orientaciones para la armonización de los incentivos tributarios a las exportaciones no tradicionales en el Pacto Andino"-Bol. DGI 340-abril 1982.
. "La tributación como incentivo, experiencia nacional y extranjera", Boletín DGI 421-422-423, p.7-1989.
. "Análisis de los gastos tributarios en Argentina". Boletín DGI 427-julio 1989.

. "Informe preliminar sobre la armonización tributaria en el Mercosur", CITAF-OEA, Buenos Aires, marzo 1992.
."La armonización tributaria en procesos de integración económica"-Revista Impuestos Nro 5, mayo 1994-Editorial La Ley.
."Criterios para la armonización de los impuestos internos en el Mercosur"-Bol.DGI 482, febrero 1994.
."La armonización tributaria y la integración económica. Ediciones Interoceánicas S.A. 1994
."Recientes experiencias de armonización tributaria en grupos de integración económica"-Bol DGI Nro. 497, mayo 1995.
."Armonización tributaria del Mercosur"- Ensayos sobre los aspectos tributarios en el proceso de integración. Asociación Mutual Federal de Empleados de la Dirección General Impositiva. Ediciones Académicas-Noviembre de 1996
."Situación arancelaria y tributaria del Mercosur". Boletín DGI 522-Junio 1997.

-HADDAD DE MORBELLI: "Bases para la armonización tributaria en el Mercosur"-Revista Impuestos-Febrero e 1998

-HALPERIN, David Andrés:-"Temas de promoción industrial y la doctrina de la procuración del Tesoro de la Nación" en el volúmen 130 años de la Procuración del Tesoro de la Nación.

-HALPERIN David A. y DUBIN, Daniel: "El nuevo régimen de Tierra del Fuego"Errepar -Doctrina Tributaria-T.XV-pag.23

-INSTITUTO DE INVESTIGACION EN ECONOMIA Y DIRECCION PARA EL DESARROLLO (IDIED)-UNIVERSIDAD AUSTRAL:"Incidencia impositiva e Inversiones en el Mercosur"-Rosario-Abril 1998

-INSTITUTO DE PESQUISA ECONOMICA APLICADA:"As políticas industrial e de Comercio Exterior no Brasil: Rumos e Indefinicoes"-Novembro de 1997-Texto para discussao Nro. 527

-LASCANO, M.: "Política económica actual", Tilton, Buenos Aires, 1981.

-LEARDINI, Sandro: "Beneficios impositivos de la Ley Nro. 19.640. Régimen aplicable en el Area Aduanera Especial"-Boletín de la DGI Nro. 470, de febrero de 1993.

-LOPEZ MURPHY, R., KIPPES, G. y LEW, N.: "Regímenes de promoción en la Argentina".Trabajo presentado en las XIV Jornadas de Finanzas Públicas de la Universidad de Córdoba - Córdoba, 1984.

-MAC DONELL, Stella Maris: "Los incentivos tributarios a las exportaciones en los procesos de integración económica"-Bol.DGI Nro 484-enero 1994.

-MACON, Jorge: "Armonización fiscal entre Argentina y Brasil" Seminario de Universidades para la Integración Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay-Recife-noviembre de 1991

-MANASSERO, Carlos J.": "Manual Básico de aplicación de las Leyes de Inversiones Mineras y de Financiamiento y Devolución del I.V.A."-Febrero 1998. -Proyecto PASMA- Subsecretaría de Minería de la Nación.

-NUÑEZ, Eduardo J.: "Los incentivos fiscales en el Derecho Tributario Argentino". Buenos Aires, Ed. La Ley,1982.

-PEREIRA, Omar Osvaldo: ""La promoción industrial y de exportaciones en la Emergencia Económica" en "Los impuestos del '90". Reforma Tributaria, Ediciones Macchi, Bs. As., 1990

-PERIODICO ECONOMICO TRIBUTARIO: " Análisis sectorial y/o institucional : Minería" Nro .149. Editorial La Ley.

-PROPARAGUAY- Dirección General de Promoción de las Exportaciones y las Inversiones: Material informativo para potenciales inversionistas-Abril 1997-E-mail:dic@proparaguay.gov.py

-REIG, Enrique Jorge:
."El Mercosur. Características y asimetrías. Armonización Fiscal." Boletín DGI 489, septiembre 1994.
."Armonización tributaria. Principios aplicables: el Mercosur"-Derecho Tributario-tomoIV-pág. 297
."Integración económica y armonización fiscal en la imposición directa"-Sexto Congreso Tributario-Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal-pág.140
. "La tributación de la renta en el Mercosur" -Doctrina Tributaria-Errepar Nro. 216, marzo 1998, pág. 1042.

-SECRETARÍA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERÍA:(MEYOSP) "Sector Minero Argentino"-Enero de 1998.

- SECRETARIA DE PROGRAMACIÓN ECONOMICA (MEYOSP): "Región patagónica -Informe económico social" 31.8.96.

- UNION INDUSTRIAL ARGENTINA [Departamento de Economía]" Lineamientos de la UIA para una política de Promoción Industrial" - El Cronista Comercial - 10 de mayo de 1984, p.4.

- UNION INDUSTRIAL DE CATAMARCA: "Diagnóstico de la Promoción Industrial en la Provincia de Catamarca" -C.P.N. Raúl E. Maccaroff-1996

- URUGUAY XXI-Promoción de Inversiones y Exportaciones: Material informativo para potenciales inversionistas.-E-mail: uruxxi @adinet-com.uy

- VICCHI, Juan C.: "La fiscalidad en el Mercosur"-D. T. errepar T. XII, p.303

- VIVES, María Luisa:
. "Impuestos y Desarrollo regional: en especial el caso argentino". Ed. Nueva Técnica, Buenos Aires, 1992.
."Zonas francas, situación actual en nuestro país"-Aplicación Profesional-febrero de 1997

-VOLMAN, Mario: "Recorte de los beneficios establecidos por Ley Nro. 19.640"-D.T.-T.XIII, pág.611

-WINKLER, Dora Paula: "Regímenes de Promoción Económica Industrial". Ed. Depalma. Buenos Aires, 1983.