

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



Los incentivos fiscales a la exportación y las pymes en la Provincia de la Pampa

Calvo, Gustavo Gabriel

2000

Cita APA: Calvo, G. (2000). Los incentivos fiscales a la exportación y las pymes en la Provincia de la Pampa.

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



Secretaría de Posgrado Facultad de Ciencias Económicas

118-0014

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

Col. 1502/0194 CATALOGALO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

ESPECIALIZACION EN GESTION DE PYMES

TESTNA:

LOS INCENTIVOS FISCALES A LAS EXPORTACIONES Y LAS PYMES EN LA PROVINCIA DE LA PAMPA

JULIO DE 2000.

CAI (2001.2)

Alumno: CALVO, GUSTAVO GABRIEL

INDICE

ASPECTOS INTRODUCTORIOS	1
MARCO TEÓRICO	3
CONTEXTO ECONÓMICO	4
Internacional	
Nacional	
Provincial	
REGLAS DE COMERCIO INTERNACIONAL Y LOS INCENTIVOS	12
Principios tributarios internacionales de los incentivos a la exportación	
Armonización de los incentivos en un proceso de integración	
Procedimiento para la aplicación de sanciones comerciales	
ESTÍMULOS FISCALES A LAS EXPORTACIONES	16
Regímenes de incentivos tributarios a las exportaciones	
A nivel nacional	
Draw-Back	
Régimen de importación temporaria	
Regímenes de reintegros	
Reembolso por exportación de planta llave en mano	
Neutralización de Impuestos Internos	
Exención y/o recupero del Impuesto al Valor Agregado	
Impuesto a las Ganancias	
Impuesto de Sellos	
A nivel provincial	
Exención en el Impuesto sibre los Ingresos Brutos	
Impuesto de Sellos	5
ZONA FRANCA LA PAMPA (GENERAL PICO)	32
Concepto y objetivos	
Tratamiento fiscal	
Ingreso y egreso de mercaderías desde y hacia la zona franca (ZF)	
Salidas de mercaderías desde el Territorio Aduanero General hacia la ZF	
Operaciones dentro de la zona franca	
Impuestos provinciales y municipales	
Ingreso de mercadería a la zona franca	
Aspecto laboral	
Cuadro comparativo de la cuestión laboral	
Otros aspectos	
Zona Franca La Pampa	
Organización y funcionamiento de la zona franca	
Cuadro de ventajas y desventajas	
Gráfico de funcionamiento	
ANALISIS DE LA ENCUESTA RALIZADA	49
REFLEXION FINAL	52
DIDI IOCIDA EÍA	

INTRODUCCIÓN

El fomento de las exportaciones, en nuestro país, obedece a la necesidad de generar ingreso de divisas genuínas, las cuales resultan necesarias para solventar los servicios de la deuda externa.

Por otra parte, la actividad exportadora tiene un efecto multiplicador sobre el resto de la economía, permitiendo la disminución de desempleo y al aumento de las inversiones en actividades vinculadas a las mismas, por lo tanto incentivar las exportaciones permite incrementar el nivel de actividad económica interna.

Teniendo en cuenta lo mencionado, y a fin de promocionar las exportaciones, el Estado cuenta con múltiples herramientas, algunas de ellas, las más tradicionales, son el apoyo creditício y estímulos fiscales.

Asismismo, existen otras medidas como la capacitación empresarial, el asesoramiento y apoyo por parte de instituciones como es el caso de la Fundación Expotar, o de las embajadas ubicadas en distintos países, la recopilación de oportunidades comerciales y el mejoramiento de la infraestructura entre otros, que contribuyen también a estimular el desarrollo de las exportaciones.

Dentro de mecanismos de promoción de exportaciones mencionados, en este trabajo se analizarán específicamente los incentivos de tipo fiscal.

Ahora bien, dicha modalidad de estímulo a las exportaciones, se lo estudia teniendo particularmente en cuenta las Pequeñas y Medianas Empresas (Pyme) radicadas en la provincia de La Pampa, de manera que se busca compilar toda toda la serie de estímulos fiscales que se encuentran disponibles para una empresa radicada o a radicarse en dicha provincia.

Resulta sumamente importante conocer las características de los incentivos fiscales, lo cuál implica un análisis exhaustivo de la normativa que los establece y pone en funcionamiento, asimismo es necesario conocer las limitaciones de su aplicación, así como el grado de utilización y eficacia de los mismos.

A fin de dar una estructura ordenada al trabajo, primeramente, se describen una serie de conceptos teóricos que resultan necesarios conocer para la adecuada interpretación del trabajo, luego se hace mención a contexto actual de la economía Argentina y en particular de la provincia de La Pampa, haciendo referencia a la faz internacional, nacional y por último local.

También se hace mención a las razones de tipo económicas que justifican la necesidad de exportar y la importancia de la empresa Pyme para nuestro país y la provincia en particular.

Posteriormente, ya en el tema central del trabajo, se describen los principales lineamientos de las reglas internacionales de comercio que imponen limitaciones al uso de los incentivos, luego los distintos incentivos al comercio exterior, analizándolos desde el punto de vista de la empresa Pyme radicada en la provincia.

Dentro de tales incentivos, se analizará con mayor detenimiento, la reciente creación de la zona de promoción de exportaciones en la localidad de General Pico, excediendo un poco el aspecto puramente fiscal, se mencionará algo sobre la normativa, funcionamiento, ventajas y desventajas en su utilización.

Por otra parte, a fin de analizar la eficacia de tales incentivos, y el grado de utilización de los mismos por parte de las Pyme radicadas en la provincia de La Pampa, se recurrió a una encuesta, cuyo modelo se adjunta en el Anexo I al presente trabajo, dicha encuesta fue remitida a un grupo de empresas pampeanas, por medio de correo electrónico y en un capítulo especial se analizan los resultados obtenidos.

Por último, se hace una somera reflexión sobre el contenido del trabajo.

MARCO TEÓRICO

Commoditis

Son bienes que se caracterizan por ser de uso generalizado, estandarizados, no especializados, y en general de tipo fungibles, son ejemplo de tales bienes los cereales, petroleo, oro, café, etc.

Impuestos:

Es el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valoración política de una manifestación de la riqueza, objetiva – independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esa riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere, o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como estado civil, cargas de familia etc. directos indirectos, etc.

Son manifestaciones de la capacidad contributiva: la renta, el patrimonio o el consumo.

Impuestos directos e indirectos:

Sobre esta clasificación de impuestos, existen diferentes interpretaciones, siguiendo a Dino Jarach (1993), seguidamente se da una de ellas y en el sentido que se la considera en este trabajo y en las normas vinculadas a incentivos fiscales a las exportaciones.

Impuestos directos: a los que gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva, o sea la renta y el patrimonio.

Impuestos indirectos: los que gravan manifestaciones indirectas, tales como el consumo, transferencia de bienes.

Otras clasificaciones, responden a la traslabilidad de los impuestos indirectos y en cambio lo directos no son trasladables.

Federalismo fiscal:

Sobre esta cuestión, solo cabe mencionar, a fin de comprender la estructura tributaria en nuestro país, que coexísten tres niveles de gobiernos, el nacional, provincial y municipal, éstos cuentan con potestades para crear tributos en forma autónoma, teniendo en cuenta los lineamientos fijados por la Constitución Nacional. Tal estructura, implica que una actividad productiva, en la mayor parte de los casos, se encuentra alcanzada por los tres niveles de gobierno en lo que impuestos se refiere.

Esto lleva, a que la presión tributaria acumulada sea por demás elevada, existiendo en muchos casos doble imposición sobre una única manifestación de riqueza.

El federalismo fiscal complica la aplicación de incentivos fiscales a las exportaciones, toda vez que exige coordinar medidas entre los diferentes niveles de gobiernos involucrados.

CONTEXTO ECONÓMICO

Internacional

Previo al desarrollo del tema objeto de este trabajo, es necesario describir someramente el contexto económico en que se hallan inmersas las Pymes pampeanas. Para ello, se parte del contexto internacional, pasando luego al nacional y fundamentalmente a la situación provincial.

La economía mundial, ha venido sufriendo importantes cambios en los últimos años dichos cambios se atribuyen a un al fenómeno denominado "Globalización", y podemos caracterizarlo siguiendo a Ferrer (1997), de la siguiente manera:

En primer término, una desregulación, casi generalizada, del comercio internacional, a través de la eliminación de barreras arancelarias y para-arancelarias. Esto ha tenido como consecuencia, el incremento del comercio internacional, la internacionalización de los procesos productivos de las corporaciones transnacionales, las cuales fragmentan y distribuyen dichos procesos productivos en diferentes países, con el fin de aprovechar menores costos laborales, franquicias impositivas, etc.

También se observa, una eliminación de las barreras al flujo de capitales financieros internacionales, algunos de ellos productivos, pero en su mayor parte de carácter especulativo.

Dichos capitales son principalmente operaciones financieras de corto plazo, generalmente desvinculados de la actividad real de la economía y tienen como único objetivo, realizar ganancias de tipo especulativas, "jugando" básicamente con las tasas de interés, el tipo de cambio de las distintas monedas y las expectativas en los mercados bursátiles de los distintos países.

Esas masas de capitales de carácter especulativas, provienen en su mayor parte de fondos de inversión internacionales, éstos manejan cuantiosos recursos que muchas veces superan las reservas internacionales de países, principalmente los subdesarrollados y en desarrollo. Asimismo, estos operadores internacionales, ayudados fundamentalmente por avances tecnológicos en comunicaciones, cuentan con la información y la libertad de maniobra, para mover los capitales y montar en horas ataques especulativos contra cualquier moneda, salvo contadas excepciones como el dólar, yen y marco alemán.

En el aspecto comercial, desde hace tiempo venía observándose una reducción de los aranceles, pero fundamentalmente en productos manufacturados, cosa que no ha sucedido, con los productos agrícolas – ganaderos (Argentina es básicamente exportadora de tales productos), a los cuales los países industrializados, han mantenido barreras arancelarias y no arancelarias e incluso destruyendo sus precios a través de subsidios.

Otra característica del contexto internacional, que resulta importante considerar en este trabajo, es la pérdida de participación en el comercio mundial, de los productos primarios, los cuales representan un tercio contra dos tercios de la comercialización de productos manufactureros, esto se explica en gran medida, por la paulatina disminución de los valores de las materias primas y commodities (salvo el petróleo) producto, en parte, de las políticas de subsidios y el incremento de la producción mundial, entre otros factores.

También debemos mencionar que el 70 % del comercio mundial se realiza entre los Estados Unidos, Europa y Japón, a los cuales se les irá sumando el ingreso de otros países asiáticos, lo mismo se debe decir de las inversiones directas, las cuales en un 75% se radican en esos países desarrollados, esto muestra a las claras, el carácter periférico de nuestra región y país, a los grande mercados, esto muestra a las claras la marginalidad prácticamente total, de los países de Sudamérica en dicho contexto.

Además los importantes avances tecnológicos en materia de comunicaciones y en medios de transporte, que ha permitido en cuanto a la información la conexión en tiempo real de las más distantes partes del mundo, favoreciendo el desarrollo de los procesos mencionados en los párrafos precedentes.

A su vez se observa una transición hacia sociedades basadas en el "conocimiento" y la informática, desconociéndose aún, las consecuencias y el alcance que sobre el comercio, la producción y sobre todo en el aspecto socio-cultural, tendrá la informática y en particular el desarrollo de "Internet".

Asimismo, junto a los fenómenos mencionados precedentemente y quizás como consecuencia de tales cambios, se observa un incremento del desempleo, que preocupa no solo a nuestro país, sino a la comunidad internacional.

Este proceso de transformación es altamente complejo y cambiante, avanza de manera desigual y asume características diferentes dependiendo del sector, regiones y países; se observa la pérdida de la soberanía económica de los estados, la competitividad planteada internacionalmente, tiene un alto impacto sobre las empresas locales, dicha competencia no es tan solo entre empresas de distintos países, sino que la competencia es entre países.

Los países pueden ser vistos como sistemas, que funcionan por si mismos, con sus debilidades y fortalezas internas, pro que además son dependientes de los efectos del contexto donde están inmersos y del cual surgen oportunidades y amenazas.

Sin embargo, respecto de esté fenómeno de globalización, si bien no debemos desconocer su importancia, el economista Ferrer (1997) expresa que la actividad que transcurre fuera de la atención de la globalización mediática, comprende la mayor parte del proceso económico. La pequeñas y medianas empresas que operan en todos los sectores productivos, los servicios básicos de educación y salud, la inversión pública, la investigación y desarrollo realizadas por universidades, laboratorios y empresas, la vivienda y la infraestructura que se desarrolla en grandes y pequeñas ciudades y otras actividades, ignoradas por esta globalización, son el ámbito donde nace, crece, ama, trabaja, cría sus hijos y termina sus días la mayor parte de las personas.

Es en esa realidad, fuera de la globalización, donde se genera la mayor parte de la producción, el empleo, el comercio, la inversión y la acumulación de capital, a tal punto que las cuantiosas sumas que se mencionan en el comercio mundial, inversiones, operaciones financieras, fusiones de megaempresas, etc. resultan ser una burbuja respecto de la economía doméstica.

Por último menciona, que lo que compiten internacionalmente, son países y sistemas, no solo las empresas, ya que estas son lo que son por sus raíces en la realidad económica, social y política de sus países de origen.

Si bien, no se puede desconocer las características del contexto internacional actual, debemos decir, que el desarrollo depende fundamentalmente de factores endógenos como la modernización del Estado, estabilidad institucional, equilibrio macroeconómico, capacitación de los recursos humanos e incentivos a la inversión privada.

Es evidente, que en este contexto, nuestro país debe buscar gobernar la globalización y no ceñirse ante ella, para lo cual es fundamental diseñar una estratégica de mediano y largo plazo, basado en nuestras fortalezas y las oportunidades que nos ofrecen en el contexto, buscando revertir nuestras debilidades y evitar la amenazas de dicho contexto, no es fácil pero es la única salida racional.

Nacional

La realidad del contexto internacional, obligó a los distintos países, entre ellos Argentina, a adaptar su estructura a este modelo, dicha adaptación se produjo en parte, por propia iniciativa de los países involucrados, pero fundamentalmente se la atribuye, a presiones de los centros de poder, explicitadas en su oportunidad, en lo que se dio a llamar el "Consenso de Washington".

Nuestro país inicio un proceso de reestructuración y de adaptación a las nuevas reglas de juego internacionales, forzando un drástico cambio de rumbo, a partir del año 1991.

La transformación estatal, se inscribe en un agotamiento de un modelo de intervención estatal, que actuaba como sobreprotector de su economía, facilitando el accionar de la sociedad mercantil, cubriendo con su política centralista aciertos y errores de los privados; en ese contexto el desempeño del estado y la sociedad toda, había olvidado y descuidado en su accionar dos conceptos fundamentales "la eficiencia y eficacia" en su accionar, y que los países sobre todo desarrollados han tenido siempre presente en su gestión.

El rol del Estado en ese modelo, tenía un común denominador "la cobertura pública", lo cual implicaba la cobertura social, proteccionismo económico, promoción sectorial, subsidio financiero, demanda asegurada, etc.

Ese modelo fue desgastando paulatinamente a nuestra economía, y obligó una transformación trascendental del Estado argentino, sin embargo, esto también hay que decirlo, tal transformación lleva implícito una connotación política, que como ya se dijo fue impuesta en parte por los centros de poder.

Esta transformación, tuvo como rasgos más notorios, la reducción de los esquemas de proteccionismo, el retiro del Estado como agente económico directo en las actividades económicas.

Simultáneamente, el proceso de globalización, comenzó a afectar nuestro accionar, producto de la apertura económica total e indiscriminada, nuestra economía pasó a formar parte de un mercado global altamente competitivo, al cual debíamos y debemos adaptarnos. En tal adaptación, también se encuentra inmerso el Estado, que debió empezar a tener en cuenta criterios de eficiencia y eficacia en su gestión.

Sin embargo, el nuevo contexto, no implica que el Estado haya perdido el manejo de las herramientas de política económica, sino que las mismas tienen mayores restricciones que impone el contexto internacional.

La globalización no condena a los países, los pone en un escenario de competencia feroz, al cual necesariamente debe darse un proceso de adaptación.

Esta realidad del contexto, demuestra que los criterios de eficacia y eficiencia, deben imperar tanto en el sector privado como público, ya que en definitiva, todos los actores económicos contribuyen al funcionamiento del "sistema—país".

La ineficiencia estatal termina afectando al sector privado y la de este último al primero, por lo tanto debe tomarse conciencia más que nunca de esta realidad, porque reitero, ahora resulta necesario competir internacionalmente, y tal competencia no solo se da entre una empresa argentina y alguna extranjera, sino que esa empresa opera dentro de un sistema (nuestro país) que la condiciona y la influye en su accionar, en conclusión competimos entre sistemas económicos.

El sistema antes mencionado, cuyo funcionamiento determina la competitividad de una Nación y por lo tanto de sus empresas, es consecuencia directa de su propia estructura económica, social, de los recursos con que cuenta, tanto naturales, humanos y financieros, la estabilidad económica, institucional y jurídica, e incluso el aspecto cultural.

En cuanto al sector externo, la economía argentina ha sufrido un proceso de reestructuración profunda resultado de la apertura económica, la reducción de la protección externa, la estabilización de la inflación y la fijación de la ley de tipo de cambio fijo (Ley de Convertibilidad).

En particular la convertibilidad implica, es una relación directa entre la llegada de capitales y el suministro de dinero, para poder equilibrar el poder de compra de la economía con su capacidad de producción; por ende, una baja en el ingreso de capitales se traduce en un menor crecimiento y como consecuencia inmediata de ello, la reducción del crédito y de fondos para financiar la actividad productiva.

Lo mencionado en el párrafo precedente, marca un característica clave de nuestra economía, que se mantienen desde larga data, y que es la vulnerabilidad externa y una marcada dependencia a la entrada de capitales externos.

A lo anterior, hay que agregarle al menos tres inconvenientes adicionales, que aquejan a nuestra economía, en primer lugar, una cuantiosa deuda externa que exige el desembolso de los correspondientes intereses, que según el Presupuesto Nacional para el período 1999, se estimó en 7.674 millones de dólares (Clarín Anuario 1999-2000).

Otros problemas que padece nuestra economía son el alto nivel de desempleo, el cual tiene un alto impacto social y es totalmente dependiente del nivel de actividad económica y por último seguimos siendo un país altamente ineficiente, en cuanto a la mala asignación de recurso por parte del Estado y esta ineficiencia termina afectando la competitividad de nuestros productos.

En este contexto, adquiere mayor importancia, las exportaciones como fuente generadora de divisas genuinas.

Si bien Argentina ha incrementado sus exportaciones en los últimos años, se mantiene una alta dependencia de variables coyunturales:

- El tipo de cambio real,
- Precios de los commodities en los mercados internacionales,
- Apertura económica nivel de actividad y tipo de cambio de Brasil,
- Retracción de las ventas en el mercado interno.
- Seguimos siendo un país exportador de productos de bajo valor agregado y commodities, cuyos precios se ven afectados por permanentes fluctuaciones y subsidios de los países centrales.

No obstante, el crecimiento de nuestra actividad exportadora, las mismas siguen siendo modestas, teniendo en cuenta parámetros de comparación con otros países como es la relación exportaciones / PBI. Si tenemos en cuenta que el promedio de la relación exportaciones/PBI, es del 25% para economías desarrolladas, del 15% aproximadamente para América latina, nuestro país en cambio no llega al 10% (Madoery, 1996).

Otro dato importante, es la concentración de las exportaciones, el 1% de las firmas, vende el 65% del total de las exportaciones, el resto de empresas (99%) exporta solo el 35% y además, el 75% de nuestras exportaciones, se hace a valor FOB, a granel y a nombre de terceros (Madoery, 1996)

Es evidente que ante este diagnóstico parcial de los problemas que aquejan a nuestro país, resulta necesario incrementar las exportaciones, especialmente de productos no tradicionales y tradicionales a través de un incremento en su valor agregado.

La actividad exportadora contribuye a la generación de empleo directo e indirecto, por ser una gran consumidora de servicios, crea demanda local para los productos regionales, permite dinamizar la economía y sus empresas, vale decir que tiene un efecto multiplicador y estimulante sobre la economía.

Por otra parte, resulta imprescindible para lograr una mejora en las cuentas externas, toda vez que permite atraer divisas necesarias para el solventar el crecimiento, atender los servicios de deuda externa, reducir la vulnerabilidad externa y el riesgo país. Asimismo, la actividad exportadora permite diversificar los mercados, atenuando el riesgo de una recesión interna o externa.

El riesgo país, antes citado, es cuantificado a través de una medición que realizan Compañias Calificadoras de Riesgo, la calificación asignada a un país es determinante en la tasa de interés que se pactan para el financiamiento público y privado nacional.

Una manera de atenuar dicho riesgo, es logrando un incremento del ahorro interno, a fin de crear una fuente propia de financiamiento de actividades productivas, pero también dicha mejora en el riesgo país se logra, con un crecimiento de las exportaciones, toda vez que la entrada de divisas que genera da solvencia a nuestra economía.

A nivel provincial

Ya en el ámbito de la provincia de La Pampa, se puede decir que su estructura económica es relativamente simple, el Producto Bruto Geográfico es de aproximadamente de \$ 1.800 millones, dicho producto se encuentra explicado en un 45% por el sector agropecuario, 35 % por el sector terciario (comercio, transporte, servicios y entidades financieras) y el 20% restante corresponde al sector industrial (14 % producción manufacturera y 6% actividad de la construcción), dicha información fue tomada del Informe La Pampa en crecimiento (Sevilla 1994).

La provincia cuenta con una superficie de 143.440 km², con 3.350 km de rutas pavimentadas, tiene una población aproximada de 260.000 habitante de los cuales PEA (población económicamente activa) es el 34,2%. Por su parte un 74,2% de dicha población es urbana, y esta asentada en su mayor parte en la zona noreste pampa húmeda (Fundación Invertir 1996).

Es productora básicamente de productos primarios, de bajo valor agregado, esencialmente cereales (trigo, maíz y sorgo), oleaginosas (girasol), y en menor proporción de manufacturas de origen agropecuarios (frigorífica, molinera y aceitera), producción petrolera y miel.

Es agroexportadora, solo una escasa proporción de la producción primaria de la provincia, se procesa en establecimientos ubicados en la provincia, la mayor parte de la producción local, a granel a otros establecimientos ubicados fuera del provincia o hacia el mercado externo a través del puerto de Bahía Blanca (Sevilla 1994).

Debemos reconocer, la importancia que desde el punto de vista del desarrollo económico y social, representan las pequeñas y medianas empresas para nuestro país, a nivel provincial, esta importancia es aún mayor, toda vez que sin considerar al Estado provincial y los municipios, constituyen éstas, el medio de vida de la mayor parte de la población pampeana.

Podemos mencionar algunas de las características, de la estructura económica pampeana y la importancia de la pymes para ese medio:

- en el ámbito nacional, las pymes absorben aproximadamente el 80 % de los empleos (Universo Económico abril/2000), sin embargo la realidad en la provincia, es muy diferente, el Estado provincial absorben una gran parte del empleo (según presupuesto 1998 16.000 agentes),

podemos decir que sin considerar al Estado en el análisis, el sector pyme, absorbe una cifra cercana al total del empleo provincial, debido a la casi inexistencia de empresas de envergadura.

- las pymes dedicadas a la actividad agropecuaria y agroindustrial permiten atenuar la tendencia de migración rural a los centros poblados, en la provincia de La Pampa las empresas industriales están dispersas en gran parte de su geografía, aunque su mayor polo industrial se encuentra en la Localidad de General Pico, y su zona de influencia.
- por ser en general las pymes, propiedad de residentes de las comunidades en que actúan, genera un mayor grado de compromiso con la comunidad en la que opera, traduciéndose en más estabilidad del empleo, más empleo para residentes de la localidad o zonas de influencia y también la reinversión de utilidades, constituyendo éstas características una cuestión crucial para la economía provincial.
- es muy común que detrás de cada pyme, exista una estructura familiar, sirviendo dicha empresa de sostén a ese grupo familiar.
- por otra parte, las Pymes permiten, en mayor medida que las empresas de gran tamaño, que más personas puedan ganarse la vida, permitiendo una más equitativa distribución del ingreso nacional.
 - a nivel nacional, aportan el 70 % aproximadamente del Valor Agregado Bruto (Universo Económico abril/2000), si bien los datos estadísticos provinciales se remontan a diez años atrás aproximadamente, la casi inexistencia de empresas grandes, hace presumir que dicho porcentaje sería aún mayor para La Pampa.
- representan algo así como el 97 % del total de empresas en nuestro país (Universo Económico abril/2000), en la provincia, este porcentaje tiene que estar en un porcentaje similar o aún mayor, debido a la casi inexistencia de empresas grandes.

Esto evidencia, cuales son las bases sobre la que se apoya la economía provincial y nacional, y por lo tanto muestra a las claras, a quiénes deben estar dirigidas las políticas de incentivos implementada por el Estado, y en particular en materia de desarrollo de exportaciones.

Son estas empresas, las que en caso de que su negocio de exportación no funcionara, seguirán estando en la provincia, y si por el contrario es exitoso dejarán todo en la provincia.

En el marco de apertura económica, que vive nuestro país y que fuera comentado en el acápite precedente, el Estado ha prescindido de su anterior función de establecer control de precios, precios mínimos o sostén para los productos agropecuarios; tal intervención aseguraba cierta rentabilidad al productor, en la actualidad los precios son fijados internacionalmente y se asigna a la competencia un rol muy importante, fundamentalmente en el mejoramiento de la calidad de producción, y el incremento del volumen.

El proceso de apertura puso al desnudo la brecha que existe entre los precios de las materias primas (commodities) y manufacturas de origen industrial comercializadas por nuestro país y en particular por la provincia de La Pampa y las manufacturas de origen industrial.

Teniendo en cuenta, la realidad provincial, puesta de manifiesto en este capítulo, surge a las claras, la inminente necesidad de incentivar el desarrollo económico local, implementando políticas de incentivos destinadas a las Pymes exclusivamente.

Si bien la provincia es altamente dependiente de la actividad primaria, la misma se encuentra en franco deterioro, lo cual plante un serio desafío para la producción local. Ahora bien, no debe dejarse de reconocer que el sector rural ocupa un lugar preponderante en nuestra economía, fundamentalmente porque la propia geografía y recurso naturales con que se cuenta, hace que ello sea así.

No obstante, lo expresado en el párrafo precedente, el desafío implica precisamente, definir una estrategia de producción, elaboración y comercialización, en primer lugar de productos con mayor valor agregado, es decir productos que permitan dejar la mayor parte de la cadena de su valor dentro de la jurisdicción provincial y simultáneamente ir buscando la diversificación de la producción local, en cuanto a productos y mercados, pero siempre utilizando como base las ventajas comparativas con que cuenta nuestra provincia.

Dentro de la estrategia mencionada precedentemente, la diversificación de productos y mercados puede lograrse a través de incentivos a las exportaciones. La actividad exportadora como se dijo anteriormente, tiene un poder multiplicador sobre la economía lo cual permite atenuar un problema social del desempleo, que angustia a prácticamente la totalidad de las provincias, el cual rondaba en el mes de agosto de 1999, el 11,5% en las localidades de Santa Rosa y Toay según Clarín Anuario 1999-2000.

Respecto a esto último, resulta necesario, absorber la creciente población de la provincia, la relación exportaciones sobre el producto bruto geográfico es baja y más aún si solo se considera la producción industrial únicamente. Si bien gran parte de la producción local, sale de la provincia y es con destino de exportación (exportación indirecta), el procesamiento de dicha producción se realiza fuera de la provincia.

Por último, la necesidad de evitar la migración de la población rural y de pueblos del interior de la provincia a los mayores centros urbanos, que si bien se ha mantenido gracias a que las pocas industrias existentes en la provincia están geográficamente dispersas mayoritariamente en la pampa húmeda que representa un tercio del territorio provincial.

LAS REGLAS DE COMERCIO EXTERIOR Y LOS INCENTIVOS

Principios tributarios internacionales de los incentivos a la exportación

La necesidad de comercializar nuestros productos en el exterior, y de dar un sesgo exportador a nuestro país, obliga necesariamente a considerar la competitividad de los productos. Para ello, y a fin de promocionar la actividad exportadora, nuestro país ofrece una variada gama de incentivos a las exportaciones que serán mencionados en capítulos posteriores. (Sternberg)

La instrumentación de los incentivos tributarios a las exportaciones, deben enmarcarse en los principios y normas vigentes emergentes de acuerdos y convenios internacionales, que se ocupan en la materia, ya que nuestra Constitución en su artículo 31, otorga a los tratados internacionales la jerarquía de normas constitucionales y por lo tanto tienen preeminencia sobre las leyes nacionales.

En particular nuestro país, es miembro del GATT y la OMC (Organización Mundial de Comercio), estas organizaciones internacionales, han formulado normas vinculadas al comercio internacional, que son de carácter obligatorio para los países miembros y Argentina es uno de ellos, a través de la Ley Nro. 24.425.

Básicamente, las normas internacionales de comercio, giran alrededor de un principio básico que es el de tributación del país de destino, el mismo alude a la neutralización por parte del país de origen, de los efectos de los impuestos indirectos.

La fundamentación de tal principio, radica en que el país exportador o vendedor, no debe gravar los bienes comercializados fuera de las fronteras de su territorio, con impuestos de tipo indirectos, este principio surgiere "no exportar impuestos", pero se refiere a aquellos tributos en los que la materia imponible es el valor del bien exportado, en sus distintas etapas de producción y comercialización dentro del territorio.

Lo expresado, respecto al principio de tributación en el país de destino, implica además, un reconocimiento de la potestad tributaria en los países compradores, dado que la real carga fiscal sobre los bienes, denominados impuestos al consumo, tiene que establecerla el país consumidor de tales bienes, por estar gravándose el consumo como manifestación de riqueza; en caso contrario, resultaría injusto que los consumidores de los bienes exportados contribuyan al sostenimiento del Estado del país exportador.

De manera que el país de destino (importador), conserva su potestad tributaria respecto de todos los tributos vigentes, siempre que tal imposición no discrimine los productos importados, vale decir que el país de destino, debe abstenerse de aplicar a los productos importados gravámenes interiores distintos que los aplicados a los productos de origen local.

Lo mencionado precedentemente, sin embargo, no implica, que el sector exportador este exento de toda carga fiscal, sino que por el contrario, al igual que cualquier otro productor o ente generador de riqueza debe contribuir al Estado, pero a través de los tributos que incidan directamente sobre la fuente productiva, es decir los tributos de tipo directos. Lo que sí queda

liberado de la incidencia fiscal, es la mercadería que se exporta, a fin de que su precio solo responda estrictamente al costo de los factores productivos incluidos en el mismo, la rentabilidad empresaria y en todo caso, si le es posible trasladarlos, los tributos que gravan directamente al sujeto exportador.

El principio rector, implica un verdadero ajuste impositivo de frontera, obligando al país exportador, a que arbitre los mecanismos impositivos y promocionales necesarios, para eximir o restituir los gravámenes de carácter indirectos contenidos en la mercadería a comercializar en el exterior. Pero dicho reembolso debe ser en su justa incidencia, de manera de no utilizar este medio para subsidiar indirectamente la producción nacional y crear de esta forma distorsiones no aceptadas por las reglas de comercio internacional.

Cabe aclarar, que el exceso en la aplicación de tales incentivos tributarios a la exportación, vale decir, reintegrar un monto que exceda lo efectivamente tributado o que correspondería haber tributado de no existir la medida, son considerados por la legislación internacional, como subsidios o subvenciones, y en tal carácter son susceptibles de ser contrabalanceados, mediante la imposición de derechos de represalia o compensatorios por parte del país de destino.

La neutralidad de los efectos de los tributos indirectos, que el país de origen tenga vigentes, puede ser lograda a través de dos vías, que pueden aplicarse en forma independiente o combinada, una es la liberación del pago de tributos por parte de los exportadores y/o productos con destino a exportación, o bien la devolución de los tributos abonados en el mercado internos vinculados a la exportación.

Los incentivos tributarios denominados puros, son aquellos que se compadecen con las normas y criterios internacionales, contenidos principalmente en los acuerdos del Gatt, y que están tanto por la exención como devolución de los impuestos interiores de carácter indirecto, que recaen sobre las distintas etapas productivas, incluida la exportadora, cuando el bien se destina a la comercialización internacional.

La devolución debe representar la real carga fiscal soportada por los productos en cuestión, dado que si el reembolso excede el costo fiscal teórico, dicho excedente puede ser considerado como subsidio, el cual como se dijo, no es permitidos por las normas internacionales de comercio y pasible de sanciones comerciales por parte de los países afectados.

Las norma del GATT expresadas en el denominado "Código de Subsidios" y los demás acuerdos, establecen además de la neutralidad de los tributos de tipo indirectos, que exista la incorporación física de los insumos gravados a efectos de computar su carga fiscal pero solo para el caso de impuestos indirectos en cascada, tal exigencia implica que, aunque el insumo haya servido en el proceso productivo para la producción del bien a exportar, pero no cumple con la incorporación física, no se admite la devolución del impuesto relacionado con dicho insumo

A fin de aclarar lo mencionado en el párrafo precedente, los tributos indirectos en cascada o piramidales, son los que resultan acumularse a través de las distintas etapas de producción y comercialización, de manera que tal restricción no opera para los tributos indirectos en general

que no sean en cascada, es decir que para el Impuesto al Valor Agregado no se le aplicaría tal restricción, sí en el caso del Impuesto a los Ingresos Brutos.

En defintiva, este régimen puro que es el único admitido por el GATT, representa un verdadero ajuste de fronteras, que da transparencia, reglas de juego claras y equitativas tanto para los exportadores nacionales como para los compradores extranjeros, ya que el componente impositivo a restituir al exportador responde exclusivamente a la incidencia fiscal efectiva e independiente de otras vaiables económicas, impidiendo de esta manera, desnaturalizar el verdadero sentido del reembolso.

Este último comentario, hace referencia a la práctica de relacionar los regímenes de incentivos con el tipo de cambio vigente, variando el porcentual de reembolso en relación a las fluctuaciones cambiarias operadas en el país, política esta que fue aplicada por nuestro país, y que permitío ganar competitividad artificialmente y a corto plazo.

Teniendo en cuenta las limitaciones establecidas por los acuerdos internacionales, existen determinados tributos, como es el caso de los gravámenes sobre los salarios, a las ganancias, sobre la propiedad de inmuebles y patrimoniales, que como se trata de tributos de carácter directos, su exención, o devolución, no es admitida por tales acuerdo.

Al respecto, toda exención o devolución de impuestos directos y de seguridad social, son considerados subvenciones y por lo tanto pasibles de penalizaciones a través de la mecánica de los derechos compensatorios.

Los acuerdos de la OMC y del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, Código de Subsidios y Derechos Compensatorios, etc.), prohíben las subvenciones a las exportaciones, siendo catalogadas como verdaderos subsidios, siendo penalizadas con los denominados Derechos Compensatorios y Antidumping; pero dichas normas internacionales, no han podido impedir, ni el uso de subsidios a las industrias ni el empleo de derechos compensatorios en forma arbitraria.

Armonización de los incentivos en un proceso de integración

Los principios y criterios señalados, deben ser tenidos en cuenta por el Estado al diseñar un sistema de promoción de exportaciones, y cobra mayor importancia aún, para aquellos países que se encuentran inmersos en un proceso de integración económica, como es el caso de nuestro país con el MERCOSUR.

Resulta fundamental en tal proceso, contar con estabilidad en las normas internas de cada país, lograr su transparencia y reglas de juego claras en el tratamiento comercial de intrazona, posibilitando de esa manera la coordinación de medidas y acciones conjuntas para adoptar una política común respecto de la comercialización internacional extrazona.

Procedimiento para la aplicación de sanciones comerciales

Respecto de las cuestiones antes mencionadas, nuestro país incorporó en nuetro ordenamiento legislativo interno, el Código de Subsidios y Derechos Compensatorios del GATT, mediante la Ley Nro. 24.176, dicha normativa internacional, define cuatro pasos, que el país que se agravia ante la utlización de subsidios por parte de otro país, debe seguir como condición previa para el establecimiento de derechos compensatorios:

- 1) Demostrar la existencia del subsidio en el país de origen.
- 2) Cuantificación del subsidio respecto del valor de la mercadería.
- 3) Domostrar la existencia de un daño a la producción local o de una amenaza grave para esta.
- 4) Demostrar una relación de causalidad entre el subsidio y el daño mencionado, vale decir que el perjuicio debe ser generado por el subsidio y no por otra causa.

Por último nuestro país a través de la Ley 24.425 aprobó el Acta Final de las negociaciones del GATT, en la cual se crea la Organización Mundial de Comercio (OMC) y en lo que respecta a subsidios y derechos compensatorios, reformula el Código de Subsidios del GATT, sustituyendose la Ley 24.176, la mencinada Acta Final define como subsidio a toda contribución financiera dentro del territorio de un país miembro, llavada a cabo por el Estado u otro organsmo público.

Clasifica las subvenciones en:

Prohibidas: están supeditadas a los resultados de una exportación o al empleo de medidas discriminatorios de productos nacionales respecto de los extranjeros.

Recurribles: cuando su empleo puede causar efectos desfavorables para los intereses de otro país miembro (daño a producción nacional).

No recurribles: son las que suponen algún tipo de asistencia para regiones dasvavorecidas, para la tasa de empleo, para la renta percápita, para la investigación industrial y de desarrollo, para gastos en personal, o de consultoría para investigación, para los costos de instrumentos, equipos, terrenos, edificios, etc. destinados a investigación o para adaptar las instalaciones existentes a nuevas exigencias ambientales.

Un proposito diferente buscan las mediadas contra el dumping, el cual se da cuando el precio de exportación de la mercadería importada fuera menor que el precio comparable de ventas en operaciones comerciales normales del mercado de origen o procedencia, de mercaderías similares destinadas al consumo interno, el desarrollo de este tema escapa a los propósitos de este trabajo.

ESTIMULOS FISCALES A LAS EXPORTACIONES

Previo al desarrollo del tema de marras, es preciso aclarar que en el análisis del objeto de este trabajo, que constituye los incentivos a las exportaciones y las pequeñas y medianas empresas en la provincia de La Pampa, debe tenerse presente el federalismo que en materia tributaria impera en nuestro país, y que fuera explicado en el capítulo correspondiente al marco teórico del trabajo.

Si bien, la mayor parte de los incentivos fiscales a las exportaciones provienen del fisco nacional, precisamente por ser éste nivel estatal, el que genera la mayor carga tributaria, las provincias y los municipios en ejercicio de las potestades tributarias que mantienen, según la Constitución nacional, fijan tributos que también inciden negativamente sobre la actividad exportadora.

Cabe aclarar que, teniendo en cuenta lo dispuesto por la Constitución Nacional, en sus artículos 4, 9 y 75 inciso 1), los tributos de carácter aduaneros son creados y percibidos exclusivamente por el Estado Nacional.

Es decir, que una empresa pyme, radicada en la localidad de Santa Rosa provincia de La Pampa, sufre la aplicación de tributos (tasas, contribuciones especiales, tasas retributivas de servicios, impuestos, etc.) de tres niveles estado distintos (municipal, provincial y nacional) cada uno su propia autonomía en materia fiscal.

La concurrencia de tres niveles de gobierno con potestades tributarias, sin duda dificulta la implementación de sistemas promocionales a las exportaciones.

Si bien, es cierto que las medidas promocionales pueden coordinarse, lo cierto es, que existen prioridades distintas por que las problemáticas son diferentes. Al Estado nacional se le reclama la solución problemas tales como desocupación, presión tributaria, equilibrio de las cuentas públicas, pago de la deuda etc. y se ocupa principalmente de cuestiones, más bien macroeconómicas. Sin embargo los demás niveles de gobierno, el provincial y en mayor medida el municipal, padecen los inconvenientes en carne propia, sufriendo las consecuencias de los problemas que muestran los números de la economía, es evidente que las prioridades son diferentes.

Hay que tener en cuenta, asimismo que toda desgravación, exención fiscal, a un sector particular, en este caso el sector exportador, implica para el fisco, una reducción del universo de contribuyentes al erario estatal, es evidente que para financiar un presupuesto estatal, que por la experiencia de los últimos años es de difícil reducción, serán menos los ciudadanos que contribuirán al financiamiento de tal presupuesto, lo que necesariamente debe ser cubierto con una mayor presión tributaria sobre estos.

Lo planteado en el párrafo precedente, pone de manifiesto que, el sistema de promoción de las exportaciones que se lleve adelante, deberá ser eficaz en cuanto a los efectos económicos esperados, por que de lo contrario, dicho sistema solo habrá contribuido a generar una simple transferencia de ingresos de un sector de la sociedad a otro.

La Argentina, como los demás países, se esfuerza y emprende políticas que permitan desarrollar sus exportaciones. La necesidad de incentivar nuestras ventas externas, ha sido puesta de manifiesto en el capítulo de Contexto Económico, y seguidamente se hará mención en primer lugar, al origen de los incentivos, que se busca y luego se describen los distintos estímulos a las exportaciones vigentes.

En cuanto al origen de los sistemas promocionales, se remontan a los primeros años de la década del sesenta, cuando, bajo los efectos directos de las crisis de la balanza de pagos, se instrumentaron mecanismos tendientes a reducir el sesgo antiexportador derivado del sobrecosto de algunos insumos producidos localmente, así en 1962 se implementó el régimen de Draw – Back y de reintegros, un año más tarde se instrumentaba el régimen de Admisión Temporaria y de estos años datan los regímenes de prefinanciación y financiación de exportaciones.

A partir de allí, diversos y muy variados mecanismos han sido puestos en vigencia, y por su puesto su significación económica estuvo fuertemente influida por múltiples estrategias de política económica.

El conjunto de medidas que adopta un país para liberar del pago de ciertos tributos a sus exportaciones o para fomentar a las mismas por vía de la menor tributación, se integra en lo que se conoce como programa o sistema de promoción de exportaciones.

En la implementación de cada uno de estos mecanismos de promoción, existen una serie de argumentos teóricos que buscan justificar la intervención estatal en el terreno del comercio exterior, a grandes rasgos, dos son las líneas argumentales que justifican, y que en cierta forma fue expuesto, en el capítulo de Contexto Económico:

a) Por un lado se argumenta a favor de la utilización de incentivos, como una herramienta para atenuar desequilibrios generados por otras medidas de política económica, de manera que logrando una transferencia de recursos hacia el sector exportador se estaría restituyendo el equilibrio original:

El cierre de la importación termina generando un tipo de cambio inferior al de equilibrio repercutiendo negativamente sobre la corriente exportadora, si bien actualmente la importación no está restringida, por un artificio legal el tipo de cambio se mantiene fijo en un peso un dólar, lo cual mantiene un valor de la divisa que no es el de equilibro, en consecuencia una sobrevaluación del peso lleva a que las ventas argentinas resulten más caras a los compradores del exterior, o dicho de otra manera resultan menos competitivas en cuanto a precio.

La protección a la industria local, deviene en mayores niveles de precios para las ventas en el mercado interno, repercutiendo en los costos de los insumos del sector exportador y consecuentemente afectando su competitividad, esta era la consecuencia deseada de la apertura económica implementada en nuestro país desde 1991, sin embargo no tuvo mucho efecto sobre los insumos más relevante como son los servicios públicos, combustibles, comunicaciones, energía, etc. cuyos costos se siguen manteniendo muy por encima de los precios promedios mundiales para dichos factores, y en cambio tuvo consecuencia nefastas sobre muchas industrias que directamente cerraron o se transformaron en meros importadores.

También se pretende atenuar la distorsión que causa, la alta presión tributaria interna, que termina afectando la competitividad de nuestros productos.

b) Por otro lado, se trata de justificar la implementación de políticas de fomento a las exportaciones, como herramienta para la solución de problemas internos vinculados fundamentalmente con la generación de empleos, lograr la entrada de divisas genuinas, mantener los niveles de producción a pesar de la recesión interna, incrementar los niveles de inversión, etc.

Existe una clara diferencia entre los dos enfoque, antes mencionados, el primero trata de restituir el equilibrio que por la implementación de otras políticas o simplemente por problemas propios de la estructura económica, había sido afectado, mientras que el segundo enfoque es el de utilizar los incentivos como forma explícita para alcanzar ciertos objetivos de política económica.

No es la finalidad de este trabajo, analizar desde el punto de vista estatal, la eficacia del uso de los incentivos, sino que se analiza desde el punto de vista del empresario pyme, radicado en la provincia de La Pampa, y que exporta o piensa hacerlo, en consecuencia se pretende informar que herramientas de fomento en materia fiscal se encuentran vigentes, su alcance y los potenciales beneficios que ello reporta. Sin embargo, a modo solamente informativo para el lector, seguidamente se agrega el Cuadro I que describe el nivel de exportaciones a nivel país y los reintegros y devoluciones otorgados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, para los años 1996, 1997 y 1998, se aclara que si bien, la mayor parte de las devoluciones están vinculados al comercio exterior, dicha suma incluye las solicitud de devoluciones por otros conceptos.

En dicho cuadro, puede observarse que la marcha de las exportaciones no se correlaciona en forma directa con los reintegros y devoluciones fiscales, tal situación obedece sin duda a reducciones en los niveles de reintegros o que los mismos no fueron pagados en su totalidad por el fisco.

Regímenes de incentivos tributarios para la exportación:

Parece inadecuado asignar a los regímenes de marras la calificación de incentivos o estímulos a la exportación, toda vez que, como mencionan autores como Sternberg Alfredo Ricardo (1998), configuran meros ajustes de la incidencia tributaria a fin de dar cumplimiento al principio de neutralidad o tributación en el país de destino, y por otra parte dicha aplicación resulta obligada en función de los acuerdos internacionales firmados por nuestro país.

Podría considerarse incentivos, a las sumas que al amparo de dichos regímenes se otorguen por encima o en exceso de lo que surge de la cuantificación exacta de la incidencia tributaria sobre el costo del exportador, pero esto último es calificado como subsidio o subvención por las normas de comercio internacional y por lo tanto prohibida su aplicación.

En la práctica, los incentivos han sido utilizados por el Estado, como ajustes selectivos del tipo de cambio para los exportadores, es decir ante un tipo de cambio desfavorable para el sector exportador, a través de los reembolsos se buscaba reestablecer el equilibrio, desnaturalizando de ese modo, el contenido y objeto de tales incentivos a las exportaciones.

CUADRO I

EXPORTACIONES POR DESTINO Y MONTOS DE REINTEGROS FISCALES T DEVOLUCIONES

AÑOS DESTINO	1996	1997	1998
Mercosur	7.918,4	9.596,9	9,414,6
Unión Europea	4.562,4	3.992,8	4.602,2
NAFTA	2.326,4	2.554,5	2.699,4
Asia-Pacífico	2.546,5	2.773,8	2.362,5
Resto	6.457,2	7.513,0	7.362,3
Total	23.810,9	26.431,0	26.441,0
Devoluciones	1.326.346	1.732.590	1258312
Reintegros fiscales	611.949	447.871	379190
Total	1.938.295	2.180.461	1.637.502 (1)

(1): Incluye los meses de enero a setiembre de 1998.

Las cifras de exportaciones están expresadas en millones de u\$s.

Fuente: elaboración propia en base a datos de exportaciones del INDEC y de recaudación de la AFIP.

Las diferentes medidas que comprenden la promoción de exportaciones, en el campo tributario, se integran por las destinadas a eximir o reembolsar los impuestos indirectos, directos y los tributos aduaneros.

Dichas medidas, teniendo en cuenta los propósitos de este trabajo, se analizan, primeramente lo vinculado a los tributos nacionales y regímenes aduaneros, para entrar luego en los gravámenes provinciales y municipales.

Asimismo, atento que se analizaran los incentivos fiscales al alcance de las Pymes radicadas o a radicarse en la provincia de La Pampa, en el Capítulo siguiente, se desarrolla otra herramienta de estímulo a las exportaciones, recientemente creada en la provincia de La Pampa, la Zona Franca de General Pico.

A nivel nacional

Draw - Back

Es el incentivo de mayor antigüedad en la materia que nos ocupa, y consiste en la restitución por vía de la devolución al exportador, de determinados tributos pagados en ocasión de importarse los insumos (materias primas, mercaderías o productos) incorporados a los bienes que se exportan, como así también en oportunidad de importarse envases, embalajes para los bienes que se exportan.

Es requisito esencial, para acceder a este incentivo, que exista una transformación de los insumos importados, salvo para el caso de envases y embalajes.

El régimen se encuentra legislado en los artículos 820 a 824 de la Ley Nro. 22.415 (Código Aduanero), artículo 6 de la Ley de Promoción de Exportaciones Nro. 23.101, y reglamentado por los Decretos 177/85 y 1012/91.

Este régimen tiene la exigencia de identidad subjetiva entre el importador de los insumos o envases y el exportador de los bienes (es decir la misma empresa).

La devolución abarca, los derechos de importación, tasa de estadística, también se incorpora el Impuesto al Valor Agregado que se hubiera pagado como consecuencia de la importación de los citados insumos o envases.

La cuantificación de la suma a devolver a cada exportador se basa en una pormenorizada enumeración de los insumos y envases importados empleados para cada bien a exportar, con la consiguiente asignación de cantidades y valores arancelarios y tributarios, netos de mermas no recuperables. Es decir, que el Draw-Back constituye una devolución de cuantificación exacta, aunque una vez aprobada la misma por la Secretaría de Industria, Comercio y Minería, se convierte en genérica y de utilización por parte de cualquier exportador que remese al exterior un producto igual con igual contenido de insumos importados. Este procedimiento de cuantificación por el cual el exportador solicita en la Aduana la aprobación del Draw-Back para su producto, se denomina "tipificación".

Ha existido y existe morosidad en el reembolso, repercutiendo en forma negativa sobre los efectos y bondades del régimen, a tal punto que la demora e incertidumbre sobre el momento de cobro, suelen llevar a los beneficiarios, a tomar caminos alternativos, para recuperar los impuestos o trasladarlos a sus clientes del exterior, si el mercado lo permite, no cumpliendo así el objetivo de tal incentivo.

Régimen de Importación Temporaria

Este es un régimen por el cual pueden importarse con carácter temporario, mercaderías con destino a su incorporación a un proceso de perfeccionamiento industrial, definido como la manufactura que implique un beneficio, transformación, elaboración, combinación, mezcla, rehabilitación, montaje, etc., con la exigencia de ser exportada dentro de un plazo limitado (360 días).

La importación temporaria efectuada en amparo de este régimen, debe tener como destino la exportación del bien terminado, en un plazo no mayor a un año contado desde la fecha de la introducción al país de tales insumos, aunque admite la prorroga de dicho plazo, por otro período anual, a solicitud del interesado con un mes de anticipación como mínimo a la expiración del plazo.

El beneficio de este régimen, es el de no pagar impuestos al realizar la importación de los insumos, es por ello que podemos considerarlo dentro de los incentivos a la exportación, ya que tiene importantes efectos sobre los costos del exportador, permitiendo un ahorro financiero respecto del Draw – Back, ya que evita el desembolso al ingresar los insumos al país y su posterior recupero, que muchas veces se demora.

Sin embargo, la liberación del pago de tributos, no comprende la tasa de estadística, la que si debe ser abonada, y además respecto de los demás tributos que gravan la importación, (derechos de importación, IVA, Internos y Ganancias), debe el importador—exportador, constituir garantías por el monto de dichos gravámenes, lo cual tiene costo, que debe ser tenido en cuenta en el análisis.

El sistema funciona de la siguiente manera, el importador, al recibir la mercadería del exterior, presenta ante la Secretaría de Industria, Comercio y Minería, una declaración jurada de insumos, mermas, sobrantes y residuos, ese organismo emitirá un certificado de "tipificación" y "clasificación" que habilita la importación temporaria de dichos insumos, tal documentación debe ser presentada por el importador-exportador en la Administración Nacional de Aduanas. El procedimiento antes mencionado se haya legislado en la Ley 23.101 de Promoción de Exportaciones, el Decreto Nro. 1439/96 y el Decreto Nro. 2284/91 de desregulación.

Asimismo, las citadas normas prevén, importantes sanciones para el incumplimiento de los compromisos asumidos por el importador – exportador, como son los de abonar además de los impuestos omitidos, un pago adicional del 2% mensual, desde la fecha de importación temporaria hasta la fecha en que se convierta en definitiva, no pudiendo ser inferior dicho pago al 12%.

Regimenes de reintegros

Cabe hacer previamente una diferenciación de conceptos, que normalmente son utilizados indistintamente, los reintegros y reembolsos.

Los reembolsos, están legislados en la Ley 23.101 "Ley de Promoción de Exportaciones", y se definen como la devolución al exportador de los impuestos pagados por la importación de insumos más aquellos abonados en el mercado interno durante el proceso productivo, en cambio, el reintegro consiste en la devolución únicamente de los tributos abonados en el mercado interno, vale decir, que el reembolso es más amplio que el reintegro.

Hecha esta aclaración conceptual, debemos decir que actualmente solo tiene vigencia práctica el reintegro previsto en el Decreto Nro. 1011/91, sin embargo, como el reintegro constituye un porcentaje determinado del valor en divisas de la mercadería, dicha devolución no puede identificarse si responde a restitución de impuestos pagados en el mercado interno o derechos aduanero, utilizándose más como una herramienta para incentivar las exportaciones, que como un verdadero neutralizador de los efectos tributarios.

Dicho reintegro consiste en la devolución de una suma que surge de la aplicación de un porcentaje predeterminado por el Estado, para cada producto a exportar, el que será aplicado sobre el valor de la exportación expresado en valor FOB (libre a bordo), FOR (libre sobre vagón de tren) o FOT (libre sobre camión), del que deberá detraerse en su caso, los valores CIF (costo seguro y flete) de los insumos importados, cuando se hubiera hecho uso del régimen de importación temporaria o del Draw – Back, permitiendo de esta manera, compatibilizarse con la utilización de tales regímenes.

Los porcentajes de reintegro surgen de listas anexas a diversas resoluciones del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, que establecen los porcentajes que en un momento abarcaban un rango que iba del 2,5 al 20 %, pero que con la entrada en vigencia del MERCOSUR se fueron reduciendo paulatinamente y compatibilizando con las normas del Mercosur.

Mediante Resolución 571/91 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, dispone en relación al Decreto 1011/91, los porcentajes de reintegros y las mercaderías comprendidas, dicha resolución incluye una serie de anexos donde detallan una serie de mercaderías en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Exportación, a tales anexos se le fijan porcentajes de reintegros del 10%, 8,3%, 6,7% y 3,3%.

La Aduana, es el organismo encargado de efectivizar el reintegro, a través de la entrega de un cheque, y convirtiéndose a pesos las divisas según el tipo de cambio comprador del Banco Nación del día anterior al del pago.

Las sumas que los exportadores reciben en concepto de reintegro, gozan de la exención del Impuesto a las Ganancias, según la exención prevista en el artículo 20 inciso l) de la ley del gravamen, no así las sumas reembolsadas en concepto de Draw-Back y la devolución del Impuesto al Valor Agregado (si se contabiliza en cuentas de resultados) y de impuestos Internos.

Por último, debemos hacer mención a una cuestión que tiene que ver con administración fiscal, pero que atenta contra la aplicación de estos incentivos. Mediante Resolución Nro. 325/96 el MEyOySP, dispone que la Aduana, antes de efectivizar el reintegro a exportadores, debe consultar a la DGI acerca de sí el beneficiario, registra alguna situación de incumplimiento respecto de sus obligaciones del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias y del ingreso de cuotas de regímenes de facilidades de pago impositivas. La Aduana, consulta a través de sistemas informáticos a la DGI, si existen incumplimientos registrados en la base de datos, comunica tal situación al exportador, el que debe dirigirse a la dependencia de la DGI en la que se encuentra inscripto y regularizar tal incumplimiento, por último la DGI certifica la regularización y con dicho comprobante y su presentación ante la Aduana, recién el exportador puede recibir el reintegro.

Reembolso por exportación de planta llave en mano

Se trata de un reembolso especial, para las exportaciones de plantas industriales u obras de ingeniería destinadas a la prestación de servicios bajo la modalidad de "planta completa o llave en mano", este régimen si bien podría darse, no tiene mayor trascendencia para el común de las industrias radicadas en la provincia de La Pampa, por ello y en mérito a la brevedad no se trata en profundidad en este trabajo, no obstante ello, informo al lector que pretenda profundizar el tema, que el régimen se haya reglamentado a través del Decreto Nro. 525/85.

Neutralización de Impuestos Internos

Estos tributos sobre los consumos específicos de determinados bienes, son de tipo indirectos y trasladables, reconocen como hechos imponibles, la primera venta en el mercado interno de los productos gravados y a la importación definitiva para consumo, también de tales bienes gravados, en dichas etapas en el primer caso el productor y en el segundo el importador, deben ingresar el impuesto al Fisco, sin perjuicio de que el mismo se traslade en el precio de venta a la etapa siguiente.

Los rubros comprendidos actualmente por los impuestos internos son: tabacos, bebidas alcohólicas y analcohólicas, cervezas, seguros, automóviles, etc.

Cuando, alguno de los bienes comprendidos en el gravamen, son exportados, el artículo 10 de la ley de Impuestos Internos, dispone la neutralización de sus efectos, bajo dos modalidades:

- a) Cuando la exportación, es realizada por el productor, antes que se verifique el hecho imponible, es decir la primer venta en el mercado interno, establece la exención del pago del tributo, por dicha exportación, siempre que la producción exportada sea de origen nacional.
- b) Para el caso, que la exportación de los bienes, se produzca con posterioridad a la configuración del hecho imponible del tributo, vale decir, por sujetos que no son los productores originarios, de los bienes exportados, la ley prevé la devolución o acreditación del impuesto interno que hubiera sido abonado, siempre que pueda

demostrase fehacientemente la salida de los productos del país y se inutilicen los instrumentos fiscales de control adheridos a los productos (estampillas, etc.).

También prevé la norma la devolución, acreditación o directamente la exención, para el caso se trata de aprovisionamiento para "rancho" de buques y aeronaves de líneas internacionales.

Obviamente en todos los casos, debe demostrarse la salida de tales productos o su efectiva utilización en bienes exportados.

El hecho de que impuestos internos grave solo una reducida gama de productos exportables, y que se grave en la etapa de producción originaria, hace que la devolución de este tributo adquiera una relevancia menor, más aún, que generalmente los exportadores son los propios productores, de manera que directamente el tributo no es ingresado al Fisco.

Exención y/o recupero del Impuesto al Valor Agregado

Con el objeto de mejorar la competitividad de sus productos frente a terceros países, los estados en general eximen a sus exportaciones de los impuestos que gravan el consumo de los bienes en el mercado interno.

Así lo hace Argentina respecto del Impuesto al Valor Agregado (artículo 8 inciso "d" de la ley del gravamen) y respecto de los Impuestos Internos mencionados en el apartado precedente (artículo 81, en su 1ro., 3er. Y 4to. párrafo de la Ley 23.898 y sus modificaciones).

Dada, la importancia de este tributo (el Impuesto al Valor Agregado) en el sistema tributario argentino, y la incidencia que tiene sobre los productos y servicios que grava, el cual está prácticamente generalizado para todos los productos y servicios, justifica ser desarrollado en extenso en este apartado. Más aún, justifica su desarrollo en este trabajo, previendo en un futuro cercano, con el desarrollo de la zona franca La Pampa, todo proveedor de usuarios de dicha zona, se constituirán en exportadores definitivos, una vez que la mercadería salga a terceros países, en consecuencia será una herramienta de promoción que deberá utilizarse.

La neutralidad de los efectos del IVA, respecto del precio de los bienes exportados, constituye una medida de promoción de exportaciones, es una de las pocas admitida por la legislación internacional y que no es calificada como subsidio susceptible de ser contrabalanceados con imposición de derechos o represalias del país de destino.

Teniendo en cuenta la mecánica del impuesto, que grava el valor agregado generado en cada etapa de producción y comercialización de los bienes, la exención del impuesto de la venta de los productos gravados al exterior, debe ser acompañada por la devolución del crédito fiscal facturado en la ultima etapa, anterior a la exportación, dicho crédito fiscal resume la totalidad del tributo abonado en todas las etapas previas a la exportación.

El Impuesto al Valor Agregado en Argentina, puede ser caracterizado, en cuanto a su forma de determinación, como un gravamen por sustracción de impuesto contra impuesto; esto significa que:

- El contribuyente suma la totalidad del impuesto que ha pagado cuando adquirió bienes, locaciones o servicios (crédito fiscal).
- A esto lo detrae de la totalidad del impuesto que ha percibido con la venta de los bienes, locaciones o servicios (débito fiscal).
- La diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal arroja el gravamen a ingresas, y que constituye la alícuota del impuesto sobre el valor agregado generado en esta etapa productiva.

La cuestión se complica, cuando las ventas realizadas por el contribuyente, se hallan exentas del gravamen, como es el caso de la exportación, en consecuencia no existe débito fiscal, generando para dicho contribuyente una acumulación de crédito fiscal abonado al adquirir los insumos y que no resulta trasladables a sus clientes (radicados en terceros países).

Es por ello, que para evitar los efectos distorsivos que genera la implementación de tal exención, es que se prevé en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 43, un mecanismo de reintegro del impuesto facturado a estos sujetos cuyas ventas se encuentran exentas.

Como se dijo en párrafo precedente, resulta quizás el incentivo de mayor importancia para las empresas que exportan o pretenden hacerlo, toda vez que el Impuesto al Valor Agregado, explica un alto porcentaje del valor de los productos y su exención mejora la competitividad de nuestros productos en el exterior, en cuanto a precio. La devolución del tributo, al exportador, resulta indispensable atento la importancia que tiene en su estructura de costos, vale decir un valor cercano al 21% del valor de compra de los insumos utilizados en la producción y venta de los productos terminados.

En este tema se conjuga una contraposición de intereses, producto de la celeridad requerida por los exportadores, para la devolución del crédito fiscal y que resulta necesaria para que dicho incentivo tenga los efectos deseados y por otro lado los imprescindibles controles que el fisco debe efectuar a fin de cerciorarse de la legitimidad y veracidad de los créditos que el exportador pretende percibir, más aún teniendo en cuenta las maniobras dolosas y de defraudación en la que el Estado ha sido perjudicado a través de estos regímenes.

Actualmente tiene vigencia la Resolución General Nro. 65 (AFIP) y desde el 1/02/98, dicha norma reglamenta el procedimiento vinculado a la devolución del Impuesto al Valor Agregado vinculado a las operaciones de exportación, también comprende las operaciones vinculadas al transporte internacional, servicio conexos a dichos transporte, trabajos realizados sobre embarcaciones de uso comercial, defensa, seguridad y aeronaves, etc.

La citada resolución, se refiere exclusivamente a la acreditación, devolución y transferencia del impuesto, dejando fuera el procedimiento de compensación, para el caso de que el exportador, efectúe operaciones en el mercado interno, de manera que la propia ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 43, permite que compense el crédito vinculado a las operaciones de exportación con los débitos fiscales que surjan de las operaciones en el mercado

interno, para dicha no resulta necesaria el consentimiento e intervención del Fisco, en el mismo mes de la compra.

La norma está dividida en tres partes, el titulo I, se refiere a las condiciones generales, aspectos formales, características, requisitos y condiciones, el titulo II, reglamenta el procedimiento de reintegro anticipado y por último, la compensación de las sumas a recuperar con retenciones y percepciones sufridas.

Es decir, la norma prevé la posibilidad de que el recupero de IVA sea tramitado por vía ordinaria, dando cumplimiento a los requisitos formales, vale decir la presentación de:

- Formulario 443/A, en general y para el caso de exportaciones de carne bovina y subproductos además
- Formularios 443/a, 443/2 y 443/3 (en tales formularios se desagrega los distintos cortes y productos).
- Documentación aduanera que avale las exportaciones (cumplido de embarque, constancia de pago de derechos de exportación de existir).
 - Diskette que surge del aplicativo.
 - Acreditación de personería del firmante.

En cuanto a las formalidades, solo puede ser presentada una solicitud por mes, debe estar presentada la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado de dicho mes, el formulario 443/A contiene una certificación por contador público, mediante la cual se expide sobre la imputación, valor, procedencia, y registración del impuesto que se pretende recuperar.

El juez administrativo interviniente posee 20 días para requerir que se subsanen las deficiencias formales y transcurrido dicho plazo se considera la presentación formalmente admitida.

Asimismo, le fija un plazo máximo de 180 días para que el juez administrativo resuelva definitivamente la solicitud interpuesta.

Teniendo en cuenta que los plazos se cuenta en días hábiles administrativos, por lo que el plazo que la AFIP, posee para el reintegro del IVA y obviamente para efectuar los controles para cerciorarse de la validez de los créditos solicitados, es de 9 meses aproximadamente.

El titulo II de la Resolución General 65 (AFIP), prevé la posibilidad de que el exportador solicite la devolución o transferencia del crédito imputable a operaciones de exportación en forma anticipada a los plazos mencionados para el régimen ordinario.

En cuanto a los requisitos para acogerse a dicho régimen:

- a) solo puede solicitarse el impuesto atribuible a operaciones de exportación perfeccionadas en los últimos 6 meses anteriores a la fecha de solicitud (con mayor antigüedad solo pueden por el régimen general), esta opción deja afuera a los productores agropecuarios que posean opción de liquidación anual del IVA.
- b) el monto del impuesto facturado por los proveedores debe haber sido cancelado mediante cheque nominativo endosable, cruzado, no a la orden, para acreditar en cuenta.
- c) el solicitante del reintegro anticipado, no debe encontrarse denunciado, querellado penalmente por delito de evasión comprendido en la ley penal tributaria o el Código Aduanero.
 - d) deben aportarse todos los elementos formales, previstos para el régimen general.

e) debe aportarse una garantía que cubra el monto del reintegro anticipado, mención a parte merece este tema.

La solicitud de garantías por parte del organismo recaudador obedece, a la eventual necesidad recuperar el impuesto ilegítimamente reintegrado al responsable, cuando de la verificación que realice y dentro del plazo limitado que tiene, se encuentren objeciones a la solicitud.

La AFIP admite como garantías:

- a) aval bancario, el cual tiene un alto costo para el solicitante, potenciado por el plazo de 180 días por el que debe constituirse
- b) seguro de caución, de menor costo pero que la Administración suele relativizar sus efectos, en virtud de ciertas restricciones jurídicas que surgen de cláusulas de las pólizas (por ejemplo que exime a la aseguradora cuando hay dolo o culpa grave del solicitante), por ello la AFIP a limitado su aplicación a un importe máximo de \$ 80.000 por solicitud y no más de \$ 240.000 por semestre.
 - c) caución de títulos públicos
 - d) hipoteca.

Sin embargo, la norma admite excepciones a la obligación de constituir garantías, para los contribuyentes que reúnan ciertas características exigidas, que en general se refieren a la solvencia patrimonial, antecedentes e historia fiscal acreditados a través de varios indicadores:

Es requisito ineludible, haber exportado en los 12 últimos meses por un monto mayor a \$ 2.400.000, si lo cumple: tiene que ser agente de retención de IVA de la Resolución General Nro. 18, o haber exportado por lo menos en 6 de los últimos 12 meses y que dichas exportaciones representen un monto mayor al 40 % de sus ingresos totales, o en su defecto haber realizado inversiones en bienes de uso en el país por más de \$ 6.000.000 en los últimos 12 meses o \$ 10.000.000 en los últimos 24 meses y que las exportaciones represente más del 40 % de sus ingresos, por último si cumple todas las condiciones antes mencionadas debe acreditar la solvencia a través de una serie relaciones patrimoniales o a través de dictamen de una calificadora de riesgos.

Presentada la solicitud de devolución por el régimen anticipado, al AFIP tiene un plazo de 6 días hábiles, para requerir que se subsanen deficiencias formales, cumplido dicho plazo queda formalmente admitida la presentación, y comienza a correr un plazo de 20 días hábiles para poner a disposición los fondos solicitados, no obstante ello la Administración cuenta con los 180 días para emitir la correspondiente resolución definitiva aceptando o denegando la solicitud.

Por último, el titulo III, del régimen comentado, hace mención al caso particular de que un exportador además sea agente de retención y/o percepción de IVA, permitiendo que dichos sujetos compensen el monto de las retenciones o percepciones efectuadas con el impuesto a cuya devolución tenga derecho el exportador, para lo cual debe presentar al vencimiento del ingreso de la retenciones y/o percepciones efectuadas, una nota comunicando tal situación.

Para el caso de consorcios y Cooperativas de exportación y compañias de comercialización internacional, esta previsto un régimen especial en la ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamentación, consistente en la entrega por parte de estas empresa, de

certificados a sus proveedores por el importe del impuesto facturado evitando así el desembolso del tributo.

Pero dicho régimen no tiene operatividad aún, hasta tanto la AFIP no implemente el procedimiento a seguir.

Sin embargo, se duda sobre las posibilidades que arrojará este régimen, atento que si bien soluciona y logra la neutralidad del tributo a las compañias antes mencionadas, no lo hace respecto de sus proveedores, quienes estarían absorbiendo el IVA no trasladado, y con el agravante de que al no ser exportadores, dichos proveedores, no pueden solicitar el recupero previsto en la Resolución General Nro. 65.

Impuesto a las Ganancias

Teniendo en cuenta el objeto del impuesto, las utilidades que obtienen los exportadores se encuentra sometida a imposición, tal como si provinieran de una actividad en el mercado local, determinándose la cuantía de la diferencia entre los ingresos brutos obtenidos y costos, gastos necesarios para la obtención, conservación y mantenimiento de la ganancia gravada.

La propia ley del Impuesto a las Ganancias, exime del pago, a las sumar recibidas por los exportadores en carácter de reintegro y reembolsos acordados por el Poder Ejecutivo Nacional, en concepto de impuestos abonados en el mercado interno.

Esta exención, libera al exportador del pago de una porción de su utilidad, toda vez que el beneficiario recibe una poción del precio de lo exportado por parte del Estado (es decir el reembolso podría ser considerado como un subsidio) o una recuperación de costos impositivos previamente computados en la determinación de la utilidad.

El decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias, dispone que se excluyen de la exención antes mencionadas, las sumas que los exportadores reciben en concepto de Draw – Back y de devolución del IVA.

Como se verá posteriormente, las franquicias o tratamiento favorable que se otorga en el Impuesto a las Ganancias, entra en colisión con las restricciones impuestas por las normas del GATT y en particular su Código de Subsidios y Derechos Compensatorios, al ser catalogada dicha franquicia, lisa y llanamente como subsidio.

Por último cabe mencionar, el Decreto 173/85 que reglamenta parte de la Ley 23.101, en particular el artículo 1 del citado decreto hace mención al beneficio fiscal expresado en el artículo 9 inciso b) de la Ley 23.101, el cual expresa: "Los exportadores de mercaderías comprendidas en las partidas de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA), que se detallan en la planilla anexa al presente decreto, con sus respectivas observaciones, podrán deducir en el balance impositivo del impuesto a las ganancias, el 10% (diez por ciento) del valor FOB de dichas exportaciones. Esta deducción incidirá en el ejercicio fiscal en el cual tenga lugar el libramiento de la mercadería."

Impuesto de Sellos

A nivel nacional, el Decreto 178/85, dispuso en relación a los contratos de exportación, en su artículo 1: "Exímese del pago del impuesto de sellos a los contratos de compraventa, permuta o locación de cosas, obras o servicios, que formalicen operaciones de exportación, con importadores cocontratantes domiciliados en el exterior...", asimismo en el artículo 2 del citado decreto invita a las provincias que prevean normas de igual naturaleza. En un apartado posterior se analiza el tributo para el caso de la provincia de La Pampa.

Tributos aduaneros

Si bien, estos tributos gravan tanto las importaciones como las exportaciones, las estrategias adoptadas por los diferentes países y en particular Argentina, en cuanto al fomento de sus exportaciones, llevó a eliminar prácticamente todos los tributos aduaneros a las exportaciones, por lo que el análisis de los mismos se limita a los que gravan la importación, derechos de importación, derechos antidumping y compensatorios, a los que se hará mención más adelante cuando se hable de los acuerdos internacionales.

Sin embargo dentro de estos tributos debemos mencionar, por alcanzar a las exportaciones, las denominadas tasas aduaneras, que constituyen una contraprestación específica por el servicio aduanero prestado por el Estado, entre ellas debemos mencionar:

- Tasa de estadística: mencionada en el artículo 762 y siguientes del Código Aduanero, el que dispone que podrán estar gravadas las operaciones de importación y exportación con una tasa sobre el valor de la operación, en concepto del servicio estadístico, mediante el Decreto 37/98 se fijo la alícuota en 0,50%, y no se gravan con dicha tasa las importaciones provenientes del Mercosur.
- Tasa de almacenaje y de servicios extraordinarios: también se trata de tasas retributivas de servicios, por el almacenaje en depósitos aduaneros y de la habilitación de servicios extraordinarios por parte de la administración aduanera, regladas en los artículos 773 y siguientes del Código Aduanero.

Si bien, no puede considerarse el tipo de cambio, como un incentivo a las exportaciones, constituye sin duda alguna el término principal, en la ecuación costo – beneficio de una empresa que opera en comercio exterior.

Tal vez, las oscilaciones del tipo de cambio constituya la variable que más afecta la demanda de nuestros productos, por ello es que las medidas de estímulos tributarios fueron el reflejo de dicha variable, a fin de lograr mejorar la competitividad de nuestros productos en el exterior, cuando una devaluación de un país comprador afectada dicha competitividad.

A nivel provincial y municipal

Exención de Impuestos sobre los Ingresos Brutos

El Impuesto a los Ingresos Brutos, es un tributo de carácter local, es decir aplicado en las distintas jurisdicciones provinciales y la Capital Federal, y están gravadas exclusivamente las actividades realizadas dentro de sus respectivas jurisdicciones. Cuando trascienden los límites provinciales y se realizan en dos o más provincias, se aplica un régimen denominado "Convenio Multilateral", que permite evitar la doble imposición sobre una misma actividad.

Es un tributo de tipo indirecto por que grava una exteriorización de la capacidad contributiva en forma indirecta, grava el ejercicio habitual de una actividad, que se presume lucrativa.

Si bien, lo que se pretende gravar con dicho impuesto, es el ejercicio habitual de una actividad, su mecánica de liquidación lo hace asimilable a un impuesto al consumo y de hecho así se lo considera. Asimismo, el procedimiento de liquidación del mismo, tiene un efecto piramidal sobre el valor de los bienes, toda vez que gravar las distintas actividades que participan en las etapas de producción y comercialización de un producto, la efectiva traslación a través del precio, hace que se acumule el tributo en el precio final del bien.

Lo mencionado en el párrafo precedente, justifica su inclusión en este trabajo, toda vez que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atento a las características ya citadas, tiene una gran incidencia sobre el costo final de los productos, porque lleva incorporado el tributo acumulado de las distintas etapas por las que paso el producto hasta que llegó al final consumidor.

Se calcula aplicando la alícuota sobre ingreso bruto, es decir los ingresos sin deducir costo y gasto alguno (aunque hay excepciones de base especial para el cálculo del impuesto).

Es diferente en cuanto a la mecánica de su determinación, al Impuesto al Valor Agregado, como se expresó este último se va neteando a través de las sucesivas etapas de producción y comercialización de los bienes, de manera de que el consumidor paga el 21 % del valor agregado generado en la elaboración y comercialización del producto que se consume.

Las diferentes jurisdicciones provinciales, entre las cuales se incluye la provincia de La Pampa, eximen del pago del impuesto, a los ingresos brutos provenientes de la actividad exportadora.

En particular la provincia de La Pampa, en el Código Fiscal (ley 271/99), dispone en su artículo 166 con respecto a la actividad exportadora: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a:c) El transporte internacional de pasajeros y/o cargas efectuado por empresas constituidas en el exterior, en estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja, a condición de reciprocidad, que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual están constituidas las empresas.

d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza..."

Por su parte el artículo 171 de la Ley 271, refiriéndose a los Ingresos no computables, expresa: "No integran la base imponible, los siguientes conceptos...d) Los subsidios y subvenciones que otorgue el Estado -Nacional y Provinciales- y las Municipalidades.
e) Las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios, en concepto de reintegro o reembolsos, acordados por la Nación."

Por último, el artículo 167 de la citada ley, se refiere a las exenciones del tributo vinculadas a los usuarios y/o concesionarios de la Zona Franca La Pampa, por lo tanto su análisis se deja para el Capítulo pertinente.

Impuesto de Sellos:

En materia de Impuestos de Sellos, se debe decir en primer término, que se trata de un tributo de carácter local, que grava los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia, suscriptos en instrumentos públicos o privados que exterioricen la voluntad de las partes, y recae sobre los sujetos que realicen las operaciones o formalicen los actos sometidos al impuesto, y la aplicación del mismo sobre la citadas operaciones obedece, a que las mismas presuponen la existencia de capacidad contributiva.

Hecha esta aclaración, respecto del objeto del impuesto, se debe decir que en la provincia de La Pampa, según surge del Código Fiscal, Ley 271/99, las operaciones y actos realizados por exportadores, estarían alcanzadas por el tributo e incluso, según lo dispuesto en el artículo 221 de la citada norma, los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones del presente Título, al tener efectos en jurisdicción de la Provincia.

El citado artículo 221, sin embargo, considera no alcanzados por el tributo los actos, contratos y operaciones formalizadas en la Zona Franca La Pampa, pero dicha exención se analiza en el capítulo correspondiente a la Zona Franca.

ZONAS FRANCAS

Concepto y objetivos:

Dentro de las estrategias disponibles, para incentivar el comercio exterior, se encuentra el uso de las denominadas zonas francas.

Existen múltiples definiciones de Zona Franca, en la bibliografía consultada, sin embargo, para los fines de este trabajo, se transcribe una definición bastante completa dada por Asensio, Julio Cesar (en Vives Marta 2000), el cual dice: "...es un pedazo de territorio (ciudad, puerto o parte de él) neutralizado aduaneramente, donde todas las naves, cualquiera sea su nacionalidad tienen libre acceso y donde todas las mercaderías de cualquier naturaleza y origen, pueden ser descargadas, depositadas, manipuleadas, transformadas y exportadas sin ninguna formalidad ni restricción y sin deber por ello derechos de aduana, con excepción de las que se introduzcan al interior del país"

Las zonas francas, pueden adoptar sin embargo diferentes modalidades, dependiendo de los fines que se pretenden, con su creación, una clasificación meramente enunciativa es la que sigue:

Zonas francas comerciales: pensadas básicamente, para el manejo de carga general y por contenedores, para comercio de exportación e importación, para almacenamiento, empaque, depósito, distribución de mercaderías.

Zona de servicios financieros: son creadas, con el propósito de que se desarrollen actividades financieras, bancarias, de segueros, etc. dentro de su ámbito.

Zona económica especial: constituyen un área geográfica especial, que goza de ciertas ventajas económicas.

Maquiladoras: este modelo, permite la radicación de empresas de capital 100% extranjero, las que pueden repatriar sus beneficios y dividendos. No tienen restricción para el ingreso de materias primas, maquinarias, equipamientos etc. siempre y cuando sean utilizadas para la producción de bienes con destino a exportación.

Zona de Procesamiento de Exportaciones o Zona Franca Industrial: en ellas son introducidos elementos para su transformación y para la elaboración de productos destinados a la exportación a terceros países o a la zona aduanera general o especial.

Esta última modalidad es la más utilizada por economías en desarrollo, que se hallan inmersas en un proceso de apertura económica y que pretenden la expansión de su economía hacia mercados internacionales, vale decir, que permita mejorar el sesgo exportador de la economía, eliminando barreras fiscales, arancelarias, administrativas y operativas. La ley 24.331, busca adoptar esta modalidad de zona franca, es decir "Zona de Procesamiento de Exportaciones", tal como se desprende de los objetivos explicitados en el artículo 4 de dicha ley, sin embargo, la meyor flexibilidad y beneficios otorgados por el Decreto 285/99 para la Zona

Franca de la provincia de La Pampa, ubican a esta en la clasificación antes citada, entre la "Zona de Procesamiento de Exportaciones" y "Zonas francas comerciales".

Sin duda la utilización de las zonas francas, consituye un verdadero sistema de promoción de exportaciones, que se puede complementar perfectamente con los demás mecanismos de promoción disponibles y que fueron mencionados anteriormente.

En nuestro sistema normativo, la zona franca se encuentra prevista en el artículo 590 de la Ley 22.415 (Código Aduanero) el que las define como: "...un ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravados con el pago de tributos, salvo las tasas retributivas de servicios que pudieren establecerse, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico".

La zona franca, constituye un instrumento de excepción, que responde a fines promocionales, el objetivo que se sigue con este mecenismo de promoción, se halla explicitado en el artículo 4 de la ley 24.331 y que es el de impulsar el comercio y la actividad comercial exportadora, facilitando la reducción de costos asociados a ellas, el incremento de la inversión y el empleo. Si bien, existen antecedentes de la creación de zonas francas en la República Argentina, la primera se remonta al año 1907, con la creación de la zona franca La Plata, actualmente con la sanción de la Ley 24.331 sancionada el año 1994, se espera una mayor difusión de este mecanismo de promoción; el artículo 2 de la citada ley, faculta al Poder Ejecutivo Nacional, para crear en el territorio de cada provincia una zona franca, podrá adicionar no más de 4 en todo el territorio nacional. (Alvarez, Carlos Raúl, 1999).

El objetivo de las zonas francas, se halla explicitado en el artículo 4 de la Ley 24.331, y es el de impulsar el comercio y la actividad comercial exportadora, facilitando con la reducción de costos asociados a ellas el incremento de la inversión y el empleo.

Es evidente, que con tal herramienta, se busca conjugar una serie de recursos estratégicos que permitan reducir los costos, mejorar los servicios de apoyo a la producción, agilizar los procedimientos y gestiones de la comercialización internacional.

La conformación de un enclave, se hace con miras a lograr producir productos competitivos para su exportación, atraer inversiones extranjeras y locales, lograr el crecimiento económico de la región, generación de empleos tanto directos como indirectos, permitir la transferencia de tecnología; es decir, que tal como se expresa en libro Las Zonas Francas (Vives Marta, 2000) "las Zonas de Procesamiento de Exportaciones, son las que combinan las ventajas de 'parque industrial' con las de 'áreas de libre comercio' y continúa: "La experiencia muestra que su mayor logro es el de mejorar la inserción exportadora. Otros objetivos subordinados son los de generar empleo, atraer inversión extranjera y proveer al desarrollo regional".

Tratamiento fiscal:

En materia fiscal y aduanera, la ley 24.331, en su artículo 23 expresa que: "Con las salvedades que establece esta ley y el artículo 590 del Código Aduanero, será aplicable a las zonas francas la totalidad de las disposiciones de carácter impositivo, aduanero y financiero incluidas las de carácter penal que rigen en el territorio aduanero general".

Tal mención, en la ley, deja en claro, que lo que no tenga un tratamiento especial legislado por la misma ley o el Código Aduanero, se rige por las normas aplicables al TAG. Sin embargo, dicha disposición debe complementarse con las normas de carácter específico para cada zona franca en particular, dispona el Poder Ejecutivo Nacional.

Para el caso de la La Pampa, la misma está regulada en los Decretos Nros. 375/97, 500/97, 842/97 y 28599 (este último ratificado por ley 25.237) y la Resolución Nro. 269/99 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, a estas normas debe agregarse toda la serie de resoluciones de carácter tributario y aduanero establecidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Ingreso y egreso de mercaderías desde y hacia la Zona Franca

Por su parte, los artículos 24 y 25 de la citada ley 24.331, disponen que tanto las mercaderías que ingresen a la zona franca como las mercaderías que salgan para terceros países, estarán exentas de los tributos que gravan la importación para consumo y la exportación respectivamente, salvo las tasas de los servicios efectivamente prestados (tasa de estadística, depósito fiscal, etc.), es decir, que las mercaderías incorporadas a la zona franca no tributan derechos de importación, tasa de estadística, impuesto al valor agregado, impuestos internos, etc., lo mismo sucede con las mercaderías que se exporten

El artículo 31 de ley mencionada en el párrafo precedente, establece refiriendose a la salida de mercaderías desde la zona franca hacia terceros países, no goza de otros estímulos que la devolución de los tributos efectivamente pagados y cuando sean pasibles de devolución a exportadores radicados en el TAG (Territorio Aduanero General).

Por su parte, para el caso de la Zona Franca la Pampa, el Decreto 285/99 dispone en su artículo 2, que las operaciones de entrada y salida de la zona franca La Pampa, están exentas del pago de la Tasa de Estadística, cosa que no sucede, como se dijo con la Ley 24.331.

Por su parte el citado Decreto, establece en su artículo 3, que las exportaciones realizadas desde la ZFLP, hacia terceros países gozan de los estímulos a la exportación previstos en el Código Aduanero, cuando este régimen fuera de aplicación a similares exportaciones desde el TAG. Asimismo, gozarán de los estímulos establecidos por acuerdos internacionales celebrados por nuestro país, en cambio la Ley 24.331 solo se refería al reembolso de los tributos efectivamente pagados.

Salida de mercadería desde el TAG hacia la Zona Franca

Este tipo de operaciones, tiene total relevancia, toda vez que involucra a los sujetos situados en el TAG, que serán eventualmente proveedores de los usuarios de la Zona Franca.

Los artículos 27, 28 y 29 de la ley 24.331, se refieren a la vinculación entre la zona franca y el TAG, y disponen en primer término que las mercaderías que se introduzcan desde el TAG o especial a la zona franca, se considerarán como una **exportación suspensiva** para quién transfiere la mercadería a la zona franca, mientras que las mercaderías que se extraigan de la zona franca con destino al territorio aduanero general, serán consideradas una importación. Esta limitación, de considerarla de carácter suspensivo, obedece según los antecedentes

Esta limitación, de considerarla de carácter suspensivo, obedece según los antecedentes parlamentarios, a la necesidad de evitar abusos con relación a productos que obtengan beneficios de estímulos de exportación a través de reembolso, sin que se concrete en definitiva la exportación, es por ello que considera a tal transferencia de carácter suspensivo y los beneficios promocionales se obtendrán una vez que se exporte desde la zona franca a terceros países.

Está carácterización de "exportación suspensiva" tiene connotaciones sobre el Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Internos:

Impuesto al Valor Agregado:

Según el artículo 41 del Decreto Reglamentario de la Ley del Gravamen, la exportación goza de la exención del IVA, y la exportación tiene lugar una vez que se produce la salida definitiva del país de los bienes objeto de la exportación, por su parte el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, permite solicitar el reintegro del impuesto vinculado a las operaciones de exportación, tal cual se mencionó en el Capítulo anterior.

Pero sucede, que las mercaderías que se introducen a la franca, provenientes del TAG, puede que su destino sea la exportación a terceros países en el mismo estado o luego de un proceso de transformación, pero puede suceder también que dicha mercadería solo sea consumidas en la zona franca y nunca se concrete su exportación, o también la posibilidad acordada por la ley 24.331 a los bienes de capital o la realización de una reimportación desde la zona franca La Pampa al TAG, atento la posibilidad que ofrecen los artículos 1 y 4 del Decreto 285/99, en tales casos nunca tendrá lugar la salida definitiva del país y en consecuencia, nunca se dará la exención prevista en la ley de IVA.

Respecto de esta situación la Administración Federal de Ingresos Públicos se ha expedido a través de sus organismos asesores mediante los Dictámenes 22/97 (Dirección de Asesoría Técnica) y 43/97 (Dirección de Asesoría Legal), en dichos pronunciamientos del organismo recaudador, si bien admite la exención de las ventas realizadas desde el TAG a la zona franca, el acceso al reintegro del Impuesto al Valor Agregado especial para exportadores previsto en el artículo 43 de la ley del gravámen, esta condicionado a la acreditación de la salida definitiva de la mercadería hacia terceros países.

En consecuencia, la separación de ambos beneficios (la exención del impuesto y la posibilidad de reintegro), traerá consecuencias indeseables para el funcionamiento de la zona franca, toda vez que el exportador radicado en el TAG, no podrá trasladar el IVA por sus ventas a la zona franca, por que está exenta, por otra parte la dificultad de dicho exportador de efectuar un seguimiento de la mercadería exportada a la zona franca y poder acreditar la salida, y por último,

en caso de ser posible tal seguimiento, la demora que sufrirá dicho exportador para conseguir la restitución de su crédito fiscal vinculado a tales exportaciones, ya que a los plazos y demoras comentados en el Capítulo anterior, deberá adicionarsele el tiempo que tarde la mercadería en convertirse en una exportación definitiva.

Una situación, aún más compleja se da para el caso de la prestación de servicios a usuarios de la zona franca, por parte de empresas radicadas en el TAG, ya que la ley 24.331 solo habla del régimen tributario aplicable para los ingresos y egresos de mercaderías hacia y desde la zona franca, es decir que se refiere a bienes transables, y no hace mención alguna para el caso de prestación de servicios a los usuarios o concesionarios de la zona franca, tampoco se habla de exportación de servicios, prevista en el artículo 41 de la ley de IVA, es decir aquellas prestaciones realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el exterior.

Si bien el Dictámen 43/97, mencionado anteriormente, señaló al referirse a las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas a la zona franca, que "...es dable considerarlas no alcanzadas por el gravamen, hbida cuenta de la disposición contenida en el artículo 1°, inciso c) de la ley de impuesto al valor agregado".

Habrá casos de servicios en los que tal dificultad se ve reducida, cuando el mismo incluye la entrega de alguna cosa mueble, por ejemplo el caso del servicio de catering, pero la dificultad mayor se observa en casos de servicios de tipo financieros, o intermediación de seguros, la dificulad es notoria.

Ahora bien, igualmente resulta dificultosa, la probanza de "la utilización o explotación efectiva en el exterior", a la que está condicionada la exportación.

Impuestos Internos:

En relación a los Impuestos Internos, se plantea una situación similar que el IVA, toda vez que no generará impuesto interno alguno, la salida de mercadería gravada con destino a la zona franca, procediendo la devolución del impuesto pagado sobre ese bien o sobre las materias primas gravadas, en su caso, una vez que los bienes salgan efectivamente del país, con arreglo a la acreditación de tal circunstancia.

Operaciones dentro de la Zona Franca:

Respecto del **Impuesto al Valor Agregado**, en cuanto a los servicios básicos, es decir provisión de servicio de telecomunicaciones, gas, electricidad, agua corriente, cloacas y desagues, que se presten dentro de la zona franca, están exentos del pago de impuestos nacionales (artículo 26 ley 24.331).

Calquier otra locación de cosas, obras o servicios prestados por el concesionario a los usuarios de la zona franca, se encuantra sujeta a las reglas generales del tributo.

De manera, que por el servicio de almacenamiento y guarda de bienes, acondicionamiento, venta de frío, transporte, servicios administrativos, trabajos sobre inmuebles de terceros, trabajos de elaboración sobre bienes muebles por encargo de terceros, etc. se

encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, salvo que se encuantre dentro de las exenciones previstas en la misma ley del gravámen.

Las ventas de bienes dentro de la zona franca, entre usuarios o entre el concesionario y usuarios, esta sujeta al pago del impuesto al valor agregado. Para el caso de mercaderías importadas, como las operaciones gravadas son las que tienen por objeto cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país, y el artículo 1 del reglamento de la Ley de IVA establece que las cosas muebles de procedencia extranjera sólo se considerarán situadas en el país cuando hayan sido importadas en forma definitiva y tal situación se produce cuando se nacionalice la mercadería, de manera que no está gravada la transferencia de la mercadería proveniente del exterior efectuada por un sujeto que se encuentre radicado en la zona franca.

Para el caso del **Impuesto a las Ganancias**, no existe disposición alguna que excluya del pago del impuesto a quienes actúen dentro de la zona franca, de manera que deberán tributar el impuesto en las mismas condiciones que un sujeto ubicado en el TAG.

Con relación a los **regímenes de retención y/o percepción,** la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva, mediante Circular 1345/96, aclaró sobre la aplicación de tales regímenes a los sujetos radicados dentro de la zona franca.

Al respecto, la Resolución General 2784, de retención de Impuesto a las Ganancias, tiene plena apliación sobre los sujetos radicados en la zona franca, es decir que tanto en las operaciones de adquisición de bienes desde la zona franca al TAG o desde esta última hacia la zona franca, el agente pagador deberá actuar como agente de retención del citado régimen.

También procede la retención, sobre las operaciones realizadas dentro de la zona franca, entre ussuarios y entre éstos y el concesionario.

Para el caso de la Resolución General 3543 que se refiere a la percepción de ganancias sobre la importación definitiva de bienes cuyo agente de percepción es la Aduana, resulta plenamente aplicable, para el caso de sujetos radicados en el TAG, que nacionalicen mercaderías provenientes de la zona franca, también resulta aplicable, para el caso de sujetos radicados en la zona franca que importen bienes del exterior destinados a ser consumidos dentro de la zona franaca (ejemplos el caso de vituallas del personal), no así sobre bienes que se ingresen a la zona para ser utilizados en el proceso productivo, toda vez que es considerado una importación transitoria (por el término de 5 años).

Por último para el caso de la Resolución General 3431 correspondiente a percepciones del Impuesto al Valor Agregado sobre la importación definitiva de bienes, tiene lugar su aplicación, solo para el caso de que se importen mercaderías en forma definitiva desde la zona franca hacia el TAG.

El artículo 10 de la Ley 24.331, establece: "Queda prohibido el consumo de mercaderías dentro de la zona franca, en aquellos casos distintos a las actividades propias del funcionamiento de la misma.

Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación para el consumo de vituallas destinadas al personal que preste servicios dentro de la zona franca".

Impuestos provinciales y/o municipales:

El cuanto a los tributos provinciales y municipales, el artículo 31 de la ley 24.331, exige que, en el Convenio de Adhesión que debe suscribir la provincia y mediante el cual se somete al régimen de zonas francas, se comprometa a no disponer la exención de los impuestos provinciales salvo las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados y una exención especial para los servicios básicos, asimismo exige que el gobierno provincial acuerde con los municipios igual tratamiento.

De manera que, según surge de tal normativa, las provincias no tienen posibilidad de establecer privilegios impositivos para los usuarios o actividades comprendidos en la zona franca ubicada en su territorio. Esta medida tiene como finalidad, la de prevenir una eventual competencia interjurisdiccional, para atraer las inversiones.

Sin embargo, en contraposición con lo dispuesto en el artículo 31 de la ley 24.331 antes mencionado, en materia de impuestos provinciales y tributos municipales, los artículos 7 y 8 del Decreto 285/99, invita a la provincia de La Pampa, a eximir del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y del Impuesto a los Sellos que graven las actividades desarrolladas por los usuarios dentro de la ZFLP (Zona Franca La Pampa) y de los servicios básicos prestados en ella; asimismo invita a la Municipalidad de General Pico a eximir de las tasas y contribuciones municipales vigentes y a crearse que gravén las actividades desarrolladas dentro de la ZFLP. El Gobierno Provincial a través de la Ley Nro. 1.831/99 modificó el Código Fiscal, receptando dicha invitación.

Los ingresos obtenidos por el Concesionario y los usuarios de la ZFLP, provenientes de actividades realizadas efectivamente dentro de dicho territorio, no estan sujetos al pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los actos, contratos y operaciones formalizadas en la ZFLP y/o directamente vinculados con las actividades de los usuarios no se consideran alcanzados por el Impuesto de Sellos, siempre que no produzcan efectos en la jurisdicción de la provincia.

El artículo 167 de la Ley 271 (Código Fiscal de La Pampa) dispone: "No estarán alcanzados por este impuesto:

- a) Los ingresos obtenidos por los concesionarios y/o usuarios de la Zona Franca La Pampa, provenientes de actividades efectivamente realizadas en dicho ámbito territorial. No se encuentran comprendidos los ingresos derivados de:
 - 1. la venta de bienes al Territorio Aduanero General o Especial, salvo que se tratare de bienes de capital que no registren antecedentes de producción en dichos ámbitos territoriales;
 - 2. locaciones de cosas, obras y servicios y/o prestaciones de servicios a locatarios o prestatarios que, establecidos en el Territorio Aduanero General o Especial, las utilicen o exploten económicamente en los mencionados territorios.

b) Los ingresos provenientes de la prestación de servicios de telecomunicaciones, gas, electricidad, agua corriente, cloacales y de desagües que se realicen efectivamente en la Zona Franca, a los sujetos radicados.

Esta disposición no alcanza a los ingresos provenientes de servicios públicos concesionados cuando no se verifica la correlativa reducción de tarifas".

Con respecto al Impuesto de Sellos, el artículo 221 dispone: "En todos los casos, los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones del presente Título, al tener efectos en jurisdicción de la Provincia.

No están alcanzados por el gravamen los actos, contratos y operaciones formalizados en la Zona Franca La Pampa y/o directamente vinculados con el ejercicio de las actividades de los concesionarios y/o usuarios de la misma, siempre que no produzcan sus efectos en jurisdicción de la Provincia, caso en que se aplicará el primer párrafo del presente artículo."

Ingreso de mercadería al TAG, proveniente de la Zona Franca

Si se analiza la Ley 24.331, en su artículo 6 establece que en la zonas francas podrán desarrollarese actividades de almacenaje, comerciales, de servicios, industriales, pero esta última con el objeto de ser exportada a terceros países, es decir que no se admite la importación de tales productos al TAG, en cambio si admite la la posibilidad de importar al TAG, bienes de capital producidos en la zona franca siempre que no registren antecedentes de producción en el TAG.

Sin embargo, en lo que respecta a la Zona Franca La Pampa, la totalidad de la producción anual de un mismo producto elaborado en la misma, así como la producción conjunta, subproductos, derivados o desperdicios, y que de cumplimiento a las normas de origen Mercosur, podrán ser destinadas desde la zona franca al territorio aduanero general (artículo 1 Dto. 285/99), es decir que elimina la restricción impuesta por la Ley 24.331, que solo permite el ingreso al TAG, de bienes de capital sin antecedentes de producción dentro del territorio.

El 2do. párrafo del artículo 4 del Decreto 285/99, en el mismo sentido que lo mencionado en el párrafo precedente expresa que: "Las mercaderías sometidas a procesos industriales, embalaje, fraccionamiento, reparación y las que ingresaran a la Zona Franca La Pampa para su perfeccionamiento industrial, podrán ser objeto de exportación a terceros paises o al Territorio Aduanero General".

Por su puesto, que al ingreso de dicha mercadería al TAG, se le aplican las normas aduaneras de importación para consumo o temporaria, según el caso, también el régimen impositivo consecuente, y pueden plantearse 3 situaciones:

- a) Que la mercadería ingresada al TAG, se encuentre en el mismo estado en que ingresaron a la Zona Franca, en tal caso se aplican los derechos de importación vigentes para terceros países, y corresponde el pago del Impuesto al Valor Agregado, la percepción de la Resolución General 3431 de IVA y el ingreso de Impuestos Internos, si se trata de un bien alcanzado por dicho impuesto.
- b) Retorno de mercaderías previamente exportadas a la zona franca en forma temporaria, para su transformación, elaboración, combinación o cualquier otro tipo de

procesamiento, en dicho caso se aplica el régimen tributario para las mercaderías provenientes de terceros países, pero solamente sobre los insumos extrangeros que eventualmente se hubieren incorporado a los productos, y por su puesto corresponde el pago del Impuesto al Valor Agregado, sobre la diferencia entre el valor total y el valor de los bienes que ingresaron a la zona franca provenientes del TAG en concepto de exportación suspensiva.

c) Que la mercadería ingrese al TAG, luego de un proceso de transformación dentro de la zona franca, en tal caso, se aplica el régimen tributario de importación vigente para mercaderías procedentes de terceros países, pero exclusivamente sobre el valor de los insumos extranjeros.

El pago del IVA, corresponde hacerlo sobre la totalidad, es decir sobre el valor de los insumo, más el valor agregado generado dentro de la zona franca como consecuencia del proceso de transformación.

Ingreso de mercadería a la Zona Franca

El ingreso de la mercadería a la zona franca, reconoce dos destinos posibles, conforme explica el Anexo VII de la Resolución (ANA) 3235/96:

Radicación definitiva: que es el caso de bienes que se introducen para ser consumidos por las personas que se desempeñan dentro de la zona (vituallas) y los destinados a la construcción de edificios, instalaciones, reparaciones de equipos, bienes de capital para ser utilizados por los usuarios.

Depósito: que es el ingreso de bienes destinados al almacenamiento o transformación, en la Zona Franca La Pampa, el concesionario lleva un estricto control computarizado del inventario, entradas y salidas, su exportación, transformación, etc., el plazo de permanencia de la mercadería en la zona franca es de 5 años.

Como puede observarse, en un caso la incorporación de la mercadería es definitiva, mientras que en el segundo caso, el ingreso es transitorio, aunque tiene un plazo de 5 años, cumplido el mismo sin que la mercadería halla tenido como destino final la exportación, se considerará importada definitivamente y en consecuencia deberá ingresarse los correspondientes derechos de importación y demás tributos que gravan la importación para consumo.

Esto constituye una importante ventaja, respecto de lo que ocurre en el TAG, donde la importación temporaria prevista en el Código Aduanero, admite una máximo de 360 días, de permanencia de la mercadería en el país, cumplido dicho plazo sin que se exporte deberá abonarse los correspondientes tributos que gravan la importación para consumo.

En materia laboral:

En materia labora, según el artículo 41 de la ley 24.331, establece que: "La legislación laboral a ser aplicada en las zonas francas será la vigente en el territorio aduanero general", es decir que se aplican las mismas normas laborales que rigen en todo el país.

Sin embargo, para el caso de la Zona Franca La Pampa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 5 del Decreto 285/99 que fuera ratificado por Ley 25.237, las contribuciones patronales al regímen de seguridad social a aplicarse dentro de la ZFLP, tienen una reducción del 100 %, asimismo, el Poder Ejecutivo Nacional ha encomendo a la Provincia de La Pampa, sancionar normas que garanticen la sustitución de la contribución patronal con destino a los regímenes de Obra Social y Riegos del Trabajo. La provincia por su parte, a trevés del Decreto provincial Nro. 370/99 adhirió a la solicitud del Poder Ejecutivo Nacional, haciendose cargo de los respectivas contribuciones a las Obras Sociales y Aseguradoras de Riesgos del Trabajo, en consecuencia las empresas radicadas en el enclave pampeano, gozarán el 100 % de reducción de las contribuciones patronales con destino al régimen de Seguridad Social, Obras Social y Aseguradoras de Riesgos de Trabajo.

En el Cuadro II, podemos observar las ventajas que ofrece la Zona Franca La Pampa, en materia laboral, resulta evidente la reducción a cero de los denominados "impuestos al trabajo" a cargo de un empleador radicado en la ZFLP constituye un beneficio muy importante, pero también debe tenerse presente el nivel promedio de salarios, que esta por debajo de casi todas las jurisdicciones provinciales, tal ventaja responde sin embargo a las características propias de la estructura económica provincial.

Sin embargo, tal beneficio, desde el punto de vista de las finanzas del Estado provincial, se debe tener presente, que si bien constituye un incentivo, que puede generar una reactivación de la industria provincial, constituye un costo que debe ser financiado con el presupuesto provincial (la reducción del 100 % de los contribuciones con destino a Obra Social y Riesgo del Trabajo), lo que constituye un verdadera transferencia de ingresos al sector empresario ubicado en el enclave y que debe ser financiado por el resto de la sociedad. Algo similar sucede a nivel nacional, habida cuenta que el Estado Nacional se hace cargo de las Contribuciones a Sistema de Seguridad Social.

Otros aspectos:

El artículo 22 de la Ley 24.331, dispone que los usuarios de la zona franca, deberán llevar contabilidad separada de otras actividades o sociedades, del mismo titular radicadas en el TAG.

El artículo 32 de la ley 24.331, dispone una limitación para los usuarios de la zona franca, y que es la de no acogerse a los beneficios de regímenes promocionales, vale decir, que no pueden usufructuar simultaneamente los beneficios de ambos regímenes.

En cuanto a las gestiones, trámites, documentación y demás operaciones administrativas aduaneras que se efectuen en la zona franca, se realizarán en una delegación de la Aduana que se habilitará dentro de la zona franca, tal circunstancia facilita los trámites permitiendo la realización de la citadas gestiones en una "ventanilla única".

Otros, aspectos que si bien no responden a ventajas de tipo fiscal e impositiva, pero que tienen trascendencia económica y que resultan relevante para la empresa que desea invertir en la zona franca, son por un lado, la posibilidad del ingreso de cualquier tipo de mercaderías y

CUADRO II

VENTAJAS EN MATERIA LABORAL Y DE IMPUESTOS AL TRABAJO

CONTRIBUCIONES PATRONALES (1)

CONCEPTO	C. Fed.	%	Gral. Pico %	ZFLP	%
Contribuciones SUSS		5,01	3,58		0
Asignaciones familiares		5,25	3,75		0
Fondo Nacional de Empleo		1,05	0,75		0
I.N.S.S.J.yP.		0,59	0,42		0
Régimen de O. Social (2)		5,00	5,00		0
Aseg. Riesgo Trab. (2)		(3)	(3)		0
TOTAL		16,9	13,5		0

COMPARACIÓN DE SALARIOS PROMEDIO EN LA PROVINCIA DE LA PAMPA CON OTRAS PROVINCIAS (4)

Provincia o ciudad	Salario Prom.
LA PAMPA	648,70
SAN LUIS	723,50
RIO NEGRO	769,00
NEUQUEN	938,60
PROV. BS AS	774,20
CAPITAL FEDERAL	1193,40

- (1) Fuente: Agenda laboral ERREPAR
- (2) Estos conceptos son financiados por el Gobierno Provincial, atento el artículo 5 Dto. 285/99.
- (3) La cuota con destino a seguro de reigo de trabajo, es pactada con cada Empresa Aseguradora y en función del tipo de actividad realizada por la empresa asegurada y una valoración de riesgo involucrado en dicha actividad. En promedio el porcentaje sobre salario, está en una rango que va del 0,61% al 3,76% según cuadro en Clarín Anuario 1999 2000 en base a datos proporcionados la Superintendencia de Riesgos de Trabajo agosto 1999,
- (4): Fuente: Salario promedio año 1999 obtenidos de Clarín Anuario 1999-2000 en base a datos suministrados por la Secretaría de Política Económica, Informe Económico, Año 8, Nro. 29,

servicios, salvo armas, drogas, u otros productos que atenten contra la moral, salud, sanidad y preservación del medio ambiente.

Asimimo, no hay restricciones para las operaciones financieras de divisas, títulos, valores, etc. y estarán sujetas a las normas de carácter cambiarias y financieras que rígen en el TAG.

Por último, el artículo 6 del mencionado decreto 285/99, permite a los usuarios de la ZFLP, la posibilidad de solicitar ante la Aduana que opera dentro de la Zona Franca La Pampa, la emisión de Warrants y Certificados de Depósitos de mercadería, materias primas y productos nacionales o extranjeros, depositados en dicha zona, éstos certificados serán negociables una vez refrendados por el Comité de Vigilancia, y ello no tiene ningún costo adicional para la empresa solicitante.

Esto no sucede, con las demás zonas francas, que deberán negociar los warrants de acuerdo a las disposiciones vigentes para dicho documento.

Zona franca La Pampa (General Pico):

Si bien, se fue mencionando en cada apartado, las especiales condiciones con que opera la Zona Franca La Pampa, seguidamente se menciona la normativa que dió lugar a la creación de dicho enclave, y otros aspectos referidos a su ubicación geográfica, la infraestructura, los beneficios diferenciales con que cuenta y los conflictos interprovinciales que tales beneficios han generado.

Al amparo de la ley 24.331 y de los Decretos Nros. 375/97, 500/97, 842/97 y 28599 (este último ratificado por ley 25.237) y de la Resolución Nro. 269/99 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, se crea la Zona Franca La Pampa.

Este enclave, fue establecido en la localidad de General Pico, localidad esta, ubicada en la zona noreste de la provincia.

Su ubicación responde a importantes ventajas estratégicas, a saber:

- En un radio 600 km, se encuentran los principales centros de consumo de nuestro país (Buenos Aires, Rosario, Córdoba, Mendoza y Neuquén, Bahía Blanca, Santiago de Chile, entre otras).
- Es el mayor polo industrial de la provincia.
- En cuanto a los recursos humanos disponibles, General Pico, como ya se dijo, es la localidad con mayor desarrollo industrial, por lo que existe recursos humanos disponibles para se absorbidos por las potenciales industrias a instalarse, además la provincia cuenta con la Universidad Nacional de La Pampa, de la cual surgen profesionles de las más variadas especialidades y en particular las vinculadas al agroindustria.
- También la creación de un aeropuerto internacional de cargas

La Zona Franca de La Pampa, además de las ventajas previstas en la norma de origen (Ley 24.331), goza de ciertos beneficios otorgados por el Decreto Nro. 285/99 el cual fue ratificado por ley 25.237, y si bien ya han sido expuestos en cada uno de los apartados

precedentes al final de este capítulo el Cuadro III, resumen las ventajas comparativas de la ZFLP con las demás zonas francas y con el TAG.

Concretamente, el Decreto 285/99, otorga las siguientes ventajas, de carácter exclusivo para la provincia de La Pampa:

La totalidad de la producción anual de un mismo producto elaborado en la zona franca, así como la producción conjunta, subproductos, derivados o desperdicios, y que de cumplimiento a las normas de origen Mercosur, podrán ser destinadas desde la zona franca al territorio aduanero general (artículo 1 Dto. 285/99), es decir, que elimina la restricción impuesta por la Ley 24.331, que solo permite el ingreso al TAG, de bienes de capital sin antecedentes de producción dentro del territorio.

El 2do. párrafo del artículo 4 del Decreto 285/99, en el mismo sentido que lo mencionado en el párrafo precedente expresa que: "Las mercaderías sometidas a procesos industriales, embalaje, fraccionamiento, reparación y las que ingresaran a la Zona Franca La Pampa para su perfeccionamiento industrial, podrán ser objeto de exportación a terceros paises o al Territorio Aduanero General".

Por su parte el arículo 2, del citado decreto dispone que las operaciones de entrada y salida de la zona franca La Pampa, están exentas del pago de la Tasa de Estadística, cosa que no sucede en la Ley 24.331.

Las exportaciones realizadas desde la ZFLP, hacia terceros países gozan de los estímulos a la exportación previstos en el Código Aduanero, para exportaciones similares realizadas desde el territorio aduanero general (artículo 3), por su parte la Ley 24.331 solo se refería al reembolso de los tributos efectivamente pagados.

En materia laboral, las contribuciones patronales al regímen de seguridad social a aplicarse dentro de la ZFLP, tienen un porcentaje de reducción del 100 %, asimismo, y el Poder Ejecutivo Nacional encomendo a la Provincia de La Pampa, sancionar normas que garanticen la sustitución de la contribución patronal con destino a los regímenes de Obra Social y Riegos del Trabajo.

La provincia a trevés del Decreto provincial Nro. 370/99 adhirió a la solicitud del Poder Ejecutivo Nacional, haciendose cargo de los respectivas contribuciones a las Obras Sociales uy Aseguradoras de Riesgos del Trabajo, en consecuencia las empresas radicadas en el enclave bajo estudio gozarán el 100 % de reducción de las contribuciones patronales con destino al régimen de Seguridad Social, Obras Social y Aseguradoras de Riesgos de Trabajo.

Por último, el artículo 6 del mencionado decreto, permite a los usuarios de la ZFLP, la posibilidad de solicitar ante la Aduana de La Pampa, la emisión de Warrants y Certificados de Depósitos de mercadería, materias primas y productos nacionales y extranjeros, depositados en la zona franca, lo que serán negociables una vez refrendados teles documentos, por el Comité de Vigilancia, ello no tiene ningún costo para la empresa solicitante.

En contraposición, con lo dispuesto en el artículo 31 de la ley 24.331 antes mencionado, en materia de impuestos provinciales y tributos municipales, los artículos 7 y 8 del Decreto 285/99, invita a la provincia de La Pampa, a eximir del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y del Impuesto a los Sellos que graven las actividades desarrolladas por los usuarios dentro de la ZFLP y de los servicios básicos prestados en ella. Asimismo, invita a la Municipalidad de General Pico a eximir de las tasas y contribuciones municipales vigentes y a crearse que gravén las actividades desarrolladas dentro de la ZFLP. El Gobierno Provincial a través de la Ley Nro. 1.831/99 modificó el Código Fiscal, receptando dicha invitación, lo propio hizo la Municipalidad de General Pico.

De la misma forma los ingresos obtenidos por el Concesionario y los usuarios de la ZFLP, provenientes de actividades realizadas efectivamente dentro de dicho territorio, no estan sujetos al pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Los actos, contratos y operaciones formalizadas en la ZFLP y/o directamente vinculados con las actividades de los usuarios no se consideran alcanzados por el Impuesto de Sellos, siempre que no produzcan efectos en la jurisdicción de la provincia.

Tales beneficios, son objeto de cuestionamientos por parte de otras provincias, al considerarla una competencia desleal (Diario La Nación Suplemento Comercio Exterior del 25/04/00 "Zonas Francas El Fantasma de General Pico"), e incluso, ha dado lugar a la presentación de una demanda por parte de la zona franca de la provincia de Córdoba, en la cual peticiona que se declare la inconstitucionalidad del mencionado decreto, atento a que viola, el principio de igualdad ante la ley y la uniformidad de derechos aduaneros en todo el país.

En el Cuadro III, se exponen en forma comparativa, las ventajas y desventajas de la Zona Franca La Pampa, respecto del resto de la zonas francas del país y el Territorio Aduanero General (TAG).

Organización y funcionamiento de la Zona Franca:

La Autoridad de Aplicación de la Ley 24.331, es el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación, a su vez cada provincia deberá consituir constituir un organismo público o mixto, que sea representativo de los municipios, áreas de influencia y sector empresario vinculados con la zona franca, dicho organismo tendra la función de control y vigilancia del funcionamiento de la zona franca, dicho organismo tendrá entre sus funciones la de; promover la radicación de empresas en el enclave, remitir la información que le requiera la Autoridad de Aplicación, fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones del Concesionario, percibir de parte del Concesionario el derecho de concesión, hacer cumplir la ley y reglamentaciones, aprobar las tasa y cargos para todos los servicios y concesiones que se presten dentro de la zona franca, entre otros. (artículos 13, 14, 15, 16 y 17 de la ley 24.331).

El concesionario, que recae sobre sobre una entidad de carácter mixto o privado, seleccionado a través de licitación pública nacional e internacional, que es realizada y evaluada por un comité de evaluación y selección, creado al efecto dentro de la jurisdicción del Poder Ejecutivo provincial; por su parte, el Concesionario tiene la obligación de realizar las obras de infraestructura y conexiones a los servicios básicos a su costo, alquilar a los usuarios lotes para la

CUADRO III

COMPARACIÓN DE VENTAJAS Y DESVENTAJAS ENTRE: Zona Franca La Pampa, el resto de zonas francas y el Territorio Aduanero General (TAG) (1)

Aspecto	TAG	Otras ZF	ZF La Pampa
Ingreso de	Tasa estadística		
bienes desde	Derecho de Import.	Tasa de estadística	
el exterior a:	IVA		
	Percepc. IVA		
	Percepc. Imp. Gcias.		
ngreso de		Tasa de estadística	Derecho de Import.
pienes importa-		Derecho de Import.	IVA
dos al TAG		IVA	Percepc. IVA
desde:		Percepc. IVA	Percepc. Imp Gcias.
icodo.		Percepc. Imp Gcias.	T Groups, mip Golds.
Estímulos a	Todos	Solamente tributos	Todos los
	los vigentes	efectivamente pagados	estímulos
a exportac.	los vigentes	electivalliente pagados	
desde:			previstos en
			el Cod. Aduanero
Servicios			
Básicos	Paga la totalidad	Exento de impuestos	Exento de impuestos
(agua, gas	de los impuestos		
electric. TE)			
mpuestos			
Provinciales			
(Ing. Brutos	Paga	Paga	Exentos
Sellos, etc.)			
Tributos	Paga	Paga	Exentos
Municipales			
F-146 de	A tracks do to	A travita da la	1-04
Emisión de	A través de la	A través de la	La Aduana
Warrants	empresa emisora	empresa emisora	extiende un
	de warrants, costo	de warrants, costo	certificado de
	1 % sobre el crédito	1 % sobre el crédito	depósito a
	solicitado	solicitado	costo cero
Contribuciones			100% de reducción
Patronales	Régimen General	Régimen General	al SUSS lo financia
(SUSS, Obra			Nación y O. Social
Social y ART)			y ART la provincia
Plazo máximo	Por importac. Temporaria		
Plazo IllaxIIIIo			
de permanencia	360 días	5 años	5 años

Fuente: Elaborado en base a datos de las propia normativa y de información brindada por el Comité de Vigilancia de Zona Franca La Pampa. (1).

construcción de edificios y oficinas para la realización de sus actividades, asegurar la prestación de los servicios básicos, hacer cumplir el reglamento interno, pagar los costos del control aduanero, etc. (artículo 18, 19, 20 y 21 de la Ley 24.331).

En la provincia de La Pampa, el Concesionario de la zona franca, es la firma Aeropuertos 2000 S.A., empresa que es explota el aeropuerto internacional de carga ubicado también en la localidad de General Pico.

Es notoria las ventajas en materia tributaria, que ofrece la Zona Franca La Pampa, pero a estos beneficios se le debe sumar, una serie de servicios ofrecidos por el Concesionario a los usuarios de la zona, tales como la infrestructura disponible (energía electrica, fibra óptica, gas, cloacas, desagues, alumbrado, barrido y limpieza exento), servicio aeroportuario, seguridad permanente, servicio informático que permite el manejo integral de los negocios dentro de la zona, servicio de manipuleo de cargas, fletes, control de acceso de vehículos y personas, alquiler de terrenos oficnas, provisión de cadena de frío, oficina de aduana dentro de la misma zona con Sistema María, etc.

Tales servicios, tienen un costo, para el usuario, que es percibido por el concesionario, que es quien presta dicho servicio. Las tarifas a cobrar por el Concesionario, surgen de el Cuadro Tarifario Máximo, aprobado por el Comité de Vigilancia de la Zona Franca.

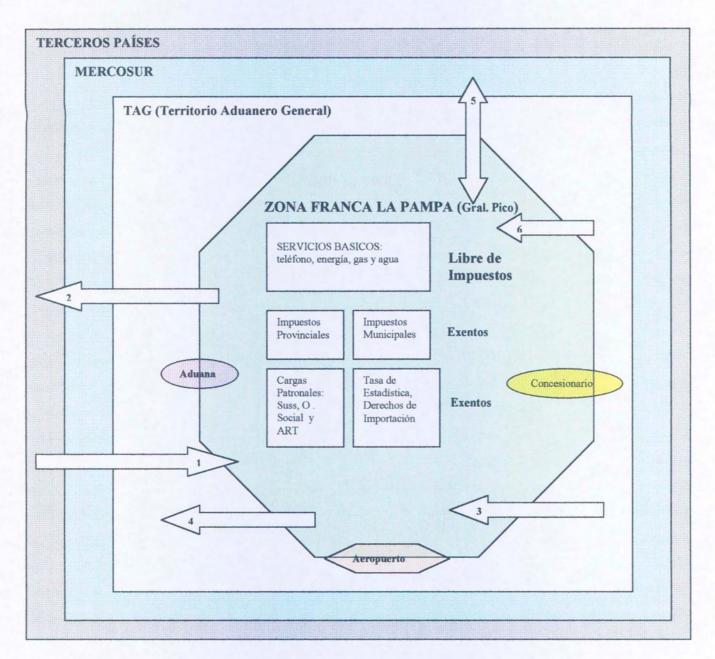
La empresa que pretenda ingresar como usuario a la ZFLP, deberá solicitarlo formalmente al Concesionario, y éste y el Comité de Vigilancia, previo análisis del proyecto y la actividad a desarrollar por parte del usuario, emitirá una declaración de aptitud operativa del proyecto, y se realiza un contrato entre el Usuario y el Concesionario o por el contrarió podrá ser dengada tal solicitud, mediante una resolución fundada.

Formalizado el contrato, el usuario se sujeta a un Reglamento de Funcionamiento Interno de la Zona Franca, y se obliga entre otros, a abonar los servicios utilizados en dicha zona.

En el Gráfico I, se observa el funcionamiento de la zona franca, los distintos componentes que intervienen en su funcionamiento y su vinculación con el contexto (TAG, Mercosur y terceros países.

GRÁFICO I

FUNCIONAMIENTO DE LA ZONA FRANCA LA PAMPA (General Pico)



Detalle

- 1.- La importación de bienes de capital y materias primas desde terceros países están exentos de derechos de importación, tasa de estadística, IVA y la percepción de IVA. Pueden ingresarse cualquier tipo de bienes, salvo los que atenten contra la salud, armas drogas etc.
- 2.- La exportación a terceros países, se le aplican la totalidad de los incentivos previstos en el Código Aduanero, tanto productos producidos en la zona franca, o en el mismo estado enque se incorporaron o sometidos a un proceso de reenvasado.
- 3.- La compra de bienes e insumos en el TAG, se encuantran exentos de IVA, y constituye dicha venta para el proveedor radicado en el TAG, una exportación suspensiva, que será definitiva, una vez exportada desde la ZFLP a terceros países.
- 4.- Se admite la incorporación al TAG del 100 % de la producción realizada en la ZFLP, previo pago del IVA, derechos aduaneros sobre la porción que no cumpla las normas de origen Mercosur.
- 5.- Compra y venta de insumos provenientes del Mercosur, siempre que cumplan con las normas de origen Mercosur, están libres de aranceles, pero para el caso de exportaciones de las zonas francas, según normas de Mercosur, las incorporaciones de mercaderías provenientes de zonas francas, se las considera como importaciones de extrazona, de manera que se les aplica el arancel externo común.
- 6.- Contratación de servicios exentos de IVA,.

RESULTADOS DE LAS ENCUESTAS REALIZADAS

Como se dijo en la introducción del presente trabajo, a fin de analizar la eficacia de los incentivos fiscales a las exportaciones, y el grado de utilización de los mismos por parte de las Pymes radicadas en la provincia de La Pampa, se procedió a remitir por correo electrónico, una encuesta que se adjunta a continuación en el Anexo I.

La encuesta comprende un conjunto de preguntas, que permiten mostrar la opinión de empresarios pampeanos sobre los incentivos a las exportaciones, su utilización, eficacía de los mismos y algunas preguntas sobre la Zona Franca de General Pico.

El medio utilizado, para circularizar dichas encuestas, fue el correo electrónico y las direcciones de correo de las diez empresas seleccionadas, fueron tomadas de la página web de la Provincia de La Pampa.

La muestra de empresas seleccionadas se encuentran radicadas en la provincia y sus actividades son principalmente de tipo agroindustrial y una de ellas, metalmecánica.

De las diez empresas circularizadas, solo una respondió a la encuesta, el resto ni si quiera respondieron a los reiteradas mensajes enviados por correo electrónico.

La firma que respondió a la encuesta, se dedica a la actividad frigorífica, exporta a la comunidad económica europea, EE.UU., Chile, Brasil, Canadá, Venezuela y Suiza.

Dicha empresa menciona, que ha buscado operar en comercio exterior, porque le resulta más rentable y además porque responde una política de la empresa. Por otra parte, considera al tipo de cambio y al crédito como variables muy relevantes en materia de comercio exterior.

Asimismo, informa que solo utiliza los reintegros del Impuesto al Valor Agregado, este incentivo lo considera muy importante, porque de lo contrario necesariamente debería trasladarse el impuesto en el precio final, afectando con ello la competitividad.

Considera que hace falta mayor difusión y asesoramiento sobre los incentivos y que en cuanto a la eficacia del incentivo por ellos utilizado, menciona que hay demoras en el cobro de los reintegros.

Con respecto a la provincia, considera que el Gobierno para fomentar las exportaciones, podría otorgar créditos a tasas internacionales.

En cuanto a la infraestructura provincial, respondió que un inconveniente es la lejanía a los centros de consumo y agregó que el apoyo provincial resulta insuficiente.

Con respecto a la zona franca, expresó que es pesimista en cuanto a los resultados que pueda lograrse con dicha zona franca y que están medianamente informados sobre su funcionamiento.

Ante la pregunta de sí constituye una oportunidad o una amenaza, la creación de la zona franca, respondió que constituye una oportunidad de abaratar costos para quién esté planeando comenzar una actividad exportadora en la provincia y además que estén dispuestos a radicarse allí, teniendo en cuenta otros factores que influyen sobre la decisión de localización de una industria, que son tanto o más importantes que el aspecto tributario.

Y por último, respecto a la posibilidad de trasladar en el futuro la planta, a dicha zona franca, respondió que no se ha considerado dicha alternativa.

Los resultados de la encuesta realizada, no son suficiente para conocer la opinión generalizada de los empresarios pampeanos sobre los incentivos fiscales. Solo se recabó información sobre una sola de las empresas consultadas. El fracaso de la encuesta, hace pensar en principio, que el medio utilizado no es idóneo para obtener la información requerida y además la falta de interés de las firmas consultadas.

No obstante la limitada información recabada, permitió conocer que la firma utiliza un único incentivo a las exportaciones, que es el reintegro del Impuesto al Valor Agregado y que lo consideró como muy relevante. Asimismo resultó interesante la mención de que los estímulos fiscales son un elemento a tener en cuenta a la hora de emprender un proyecto exportador, pero no resulta determinante para dicha decisión y también la mayor importancia asignada a crédito como estímulo a las exportaciones.

ANEXO I

ENCUESTA

- ¿Exporta? SI NO

SI exporta

¿Lo hace regularmente?

¿Cual es el destino de sus exportaciones?

¿Por qué ha buscado o buscaría operar en comercio exterior? (ASIGNAR Nro. POR IMPORTANCIA)

Responde a una política de la empresa.

Diversificar el mercado.

Una salida ante la recesión en el mercado interno.

Aprovechar ventajas coyunturales.

Para el producto que vendo, el mercado externo es el más rentable.

Otros mencionar:

¿Qué variables considera más relevantes, a la hora de pensar en exportar?

NO exporta

-. ¿Porque no exporta?

Incentivos

¿La empresa hace uso de incentivos para la exportación? SI NO

SI

¿Que tipo de estímulos a las exportaciones utiliza?

¿Cual de tales incentivos considera más relevante o que más afecta la decisión de exportar?

¿Resultaría rentable operar en comercio exterior sin dichos estímulos?

¿ Mejoran la competitividad de sus productos?

¿Los considera eficaces a tales incentivo?

¿Qué problemas observa en los incentivos? (MENCIONAR)

NO

¿Cual el motivo por el cual no ha hecho uso de tales incentivos?

Falta de difusión, asesoramiento o desconocimiento

Alto costo administrativo, no lo justifica el volumen.

Burocracia

Otros mencionar

A nivel provincial

¿Que cree que puede hacer la provincia, para incentivar las exportaciones?

¿La infraestructura provincial es adecuada para la actividad exportadora?

¿Considera que hay apoyo provincial, suficiente?

Zona franca

¿Está informado respecto a su funcionamiento?

¿Como ve la creación de la zona franca en la localidad de General Pico? Es optimista o pesimista en cuanto a los resultados futuros?

¿Lo considera una amenaza o una oportunidad?

¿Consideró la posibilidad en el futuro de radicar su industria en la zona franca?

REFLEXIÓN FINAL

La primer reflexión, que surge de este trabajo, es la necesidad imperiosa para nuestro país, de incentivar las exportaciones a nivel nacional, y los estímulos fiscales constituyen una de las herramientas disponibles para tal fin.

Sin embargo, a la hora de utilizar los incentivos fiscales a las exportaciones, resulta indispensable considerar la eficacia de los mismos en el logro de los objetivos esperados.

Los incentivos, no constituye una herramienta infalible, para asegurar el incremento de las exportaciones, ya que estas dependen de una innumerable cantidad de variables, algunas de ellas controlables por el Estado y las empresas, pero en su gran mayoría constituyen variables pre determinadas por el contexto.

Debe tenerse presente en materia fiscal, y al implementar una política de incentivos, que el Estado, tanto nacional, provincial o municipal, recurre a la aplicación de tributos con el fin de obtener recursos necesarios para financiar su presupuesto, de manera que toda decisión de eximir o restituir a un sector (sector exportador) de tributos, implica distribuir la carga fiscal en el resto de la sociedad. Por lo tanto la eficacia en el logro de los objetivos deseados es trascendental, ya que si no se consigue, los efectos de dichos estimulos serán negativos a nuestra economía y constituye además una clara transferencia de ingresos de un sector a otro de la economía, para concluir "alguien paga tales incentivos".

Por otra parte, el diseño del sistema de incentivos fiscales a las exportaciones, debe estar enmarcado en una política integral de desarrollo de las exportaciones, que esté basada en objetivos estratégicos claros, estables y acordes con las fortalezas y debilidades propias y las oportunidades que ofrece el contexto. Asimismo, dicho sistema de promoción de exportaciones, debe ser coordinado a través de los distintos niveles de gobierno, desconocer esto, e implementar políticas independientes, termina desaprovechando los recursos escasos que el Estado destina para los incentivos y además se asegura el fracaso de tales políticas de incentivos.

Otro aspecto a tener en cuenta, al diseñar la política de incentivos, son las Normas de Comercio Internacional, toda vez que resulta obligatoria su aplicación.

El cumplimiento de tales normas, permite a su vez reglas de juego claras, precisas, seguridad jurídica a los actores económicos y también permite el mantenimiento de buenas relaciones comerciales con otros países.

Bajo, dichas normas interncionales, los únicos incentivos a las exportaciones admitidos, son los que efectúan un ajute de frontera, eliminando la incidencia de los impuestos de tipo indirectos que gravan el consumo, toda vez que dichas normas toman como principio rector del comercio internacional el de "tributación en el país de destino".

De manera que, si se dá cumplimiento a las normas internacionales en materia de comercio exterior y bajo el principio de no exportar impuestos de tipos indirectos, lo único que se busca lograr con los incentivos es la neutralidad tributaria, sobre los bienes a exportar.

Sin duda, que nadie exporta porque existen los incentivos exclusivamente, sin embargo, la ineficacia de éstos (restitución tardía y dificultades burocráticas para conseguir tal reembolso, etc.), terminan teniendo un efecto negativo sobre la actividad exportadora.

En mi opinión, se puede decir que consituyen herramientas para la neutralidad tributaria de las exportaciones y no incentivos a las exportaciones.

El fracaso de la encuesta realizada y la limitida información recibida, no permite arribar a una conclusión, sobre el grado de utilización de los incentivos fiscales en la provincia de La Pampa y la opinión sobre los mismos por parte de los empresarios provinciales.

No obstante ello, la única empresa que brindó información, manifiesta la importancia de los incentivos fiscales en particular el reintegro de Impuesto al Valor Agregado, pero sin embargo, asigna una importancia mayor al crédito como estímulo a las exportaciones.

En lo que respecta a la eficacia de los incentivos fiscales, según la blibliografía consultada (Sternberg, 1998) y lo mencionado por la firma encuestada, se observan demoras en su otorgamiento de reintegros del Impuesto al Valor Agregado, producto fundamentalmente del ahogo financiero en que se encuentra el Fisco Nacional, y demoras en el tratamiento de las solicitudes por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En particular, en el caso del reintegro del impuesto al valor agregado, existe un plazo establecido por la Resolución General 65 (AFIP), de 180 días, el cual puede ser reducido garantizando tal devolución, dicho plazo resulta razonable, habida cuenta que el fisco debe comprobar la legitimidad y verosimilitud del impuesto que el contribuyente pretende que se le reintegre.

Las cuestión, más controvertida, a mi juicio, suceden con la zona franca, en primer término, por los beneficios que dicho régimen otorga a los usuarios y concesionarios de la Zona Franca La Pampa, los cuales están en franca contrapoción con los principios de comercio internacional, toda vez que dichos beneficios podrían ser considerados (de hecho lo son) como subsidios, en partícular en el caso de las reducciones a las contribuciones patronales.

Asimismo, y tal como fuera comentado en su oportunidad, la Zona Franca La Pampa, ofrece importantes beneficios, como dijo la empresa encuestada, para quienes estén por emprender un negocio exportador, no así para quién ya se encuentra instalado en funcionamiento.

Algunos de los beneficios otorgado por dicha zona franca, se encuentran en discusión aún, la posibilidad que ofrece de introducir la totalidad de la producción realizada dentro de la zona franca al territorio aduanero general, debe ser considerada como si se tratara de una importación de extrazona, atento lo dispuesto en la decisión 8/94 del CMC (Mercosur).

Otra cuestón que merece, comentarse es otra limitación a mi juicio, en el funcionamiento de la zona franca y que es la consideración como exportación suspensiva, de las ventas que realicen empresas radicadas en el territorio aduanero general a las radicadas en la zona franca, toda vez que implica demorar los reintegros, hasta que se convierta en definitiva dicha

exportación, a su vez a este plazo debe adicionarse el tiempo que requiere el fisco para expedirse sobre la correspondiente solicitud de reintegro (180 días).

Por último, otra tema que merece comentarse, son los cuestionamientos formulados por otras provincias, y en particular la zona franca de la provincia de Córdoba ha efectuado la demanda, planteando la incontitucionalidad del decreto, por violar la uniformidad de derechos aduaneros (artículo 75 inciso 1 de la Constitución nacional) y el principo de igualdad ante la ley (artículo 16 de la Constitución nacional). Esta última afirmación, considero que quita seguridad jurídica a enclave, cuestión esta que resulta prioritaria para un inversionista que proyecte instalarse en la zona franca, esto pone cierta inseguridad jurídica sobre el mantenimiento de dichos beneficios.

Para concluir, en este trabajo, simplemente se ha pretendido hacer mención a los distintos incentivos vinculados al comercio exterior, disponibles para una empresa radicada o a radicarse en la provincia de La Pampa, está en el empresario, efectuar la evaluación de su proyecto exportador, donde considerará las innumerables variables que afectan a las actividades empresariales, y dentro de ellas debieran considerarse lo incentivos antes mencionados.

No obstante la limitada información recabada, permitió conocer que la firma utiliza un único incentivo a las exportaciones, que es el reintegro del Impuesto al Valor Agregado y que lo consideró como muy relevante.

Asimismo resultó interesante la mención realizada por la firma, sobre que los estímulos fiscales son un elemento importante a tener en cuenta a la hora de emprender un proyecto exportador, pero sin embargo le asigna mayor importancia al crédito como estímulo a las exportaciones.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Alvarez, Carlos Raúl, 1999 "Las Zonas Francas. Formulas Exitosas de Comercio Exterior" Editado por el autor, Buenos Aires Argentina.
- 2.- Bisang, Roberto 1990 <u>"Sistemas de Promoción a las Exportaciones Industriales: la experiencia argentina en la última década"</u> Publicación CEPAL abril/1990 Buenos Aires Argentina.
- 3.- CEPAL 1958 "Manual de proyectos de desarrollo económico" Estudio preparado por CEPAL para Naciones Unidas, dieciembre 1958 México.
- 4.- Clarín Anuario 1999-2000, Editado por Diario Clarín, Buenos Aires Argentina.
- 5.- Diario La Nación Suplemento Comercio Exterior:
 - "Las Pymes frente a la exportación" 21/12/1999.
 - "Aplausos para Pyme" 22/12/1999.
 - "Los objetivos para el futuro" 28/12/1999.
 - "Las Pyme van en busca de una coartada" 21/03/2000.
 - "ExportAr, tras otros rumbos para las ventas externas" 18/04/2000.
 - "El fantasma de General Pico" 25/04/2000.
 - "Repercusiones del plan exportador" 25/04/2000.
 - "La modificación del arancel externo" 16/06/2000.
 - "Problemas que suman costos a las empresas" 13/06/2000.
 - "El futuro de la Aduana en el país" 13/06/2000.
 - "La Pyme, cuesta arriba" 13/06/2000.
- 6.- Ferrer, Aldo 1997 "El Capitalismo Argentino" Editorial Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires Argentina.
- 7.- Fundación Invertir 1996 "Guía para invertir en las provincias" Fundación Invertir Argentina noviembre/1996 Buenos Aires Argentina.
- 8.- Goldemberg, Cecilia 1998 "<u>Cuestiones Trbutarias relativas a Zonas Francas</u>" en ERREPAR Doctrina Tributaria Nro. 221 agosto 1998 Tomo XIX, Buenos Aires Argentina.
- 9.- Jarach, Dino 1993 "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" Editorial Cangallo, Buenos Aires Argentina
- 10.- Mac Donell, Stella Maris, 1994 "Los Incentivos Tributarios a las Exportaciones en los Procesos de Integración Económica" en Boletín DGI Nro. 481 año 1994, Buenos Aires Argentina.
- 11.- Madoery, Oscar, 1996 "Zonas Francas. Desarrollo Regional y Exportaciones" AD-HOC S.R.L. Buenos Aires Argentina.

- 12.- Moreno, Jose María, 1993 "Manual del Exportador" Ediciones Macchi, Buenos Aires Argentina.
- 13.- Sevilla, Jose 1994 "Las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs) Agroindustriales en la economía de la provincia de La Pampa (Argentina)" en Estudios Pampeanos Nro. 1 julio 1994 La Pampa Argentina
- 14.- Sternberg, Alfredo Ricardo 1998 "Los Impuestos y El Comercio Exterior Argentino" Edición Aplicación Tributaria S.A. mayo 1998, Buenos Aires Argentina.
- 15.- Subsecretaría de Planeamiento Gobierno de La Pampa 1997 "<u>La Pampa en crecimiento</u>" Editado por el Gobierno de la provicnia de La Pampa, Santa Rosa La Pampa Argentina.
- 16.- Universo Económico, abril 2000 "*Viaje al mundo de las Pyme*" Revista Universo Económico Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Buenos Aires Argentina.
- 17.- Vives, María Luisa 2000 "Las Zonas Francas" Editorial ERREPAR 2000, Buenos Aires Argentina
- Web de el INDEC: www.indec.mecon.gov.ar.
 Web de la Provincia de La Pampa: www.lapampa.gov.ar.