

DOCUMENTOS

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL MERCOSUR (*)

Autor: *Miguel Ángel Aquino*

DOC. N.º 14/08

(*) El presente análisis debe ser actualizado con respecto a las normativas vigentes al año 2007. Aunque su contenido básico y medular es el mismo a pesar del transcurso del tiempo.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PROCESOS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA –MERCOSUR–
- III. MERCOSUR. ANTECEDENTES DE SU CONFORMACIÓN
- IV. MECANISMOS DE LA ARMONIZACIÓN
- V. IMPUESTOS A ARMONIZAR: LOS IMPUESTOS INTERNOS
 - V.1. Análisis del Impuestos al Valor Agregado
- VI. EL IVA EN EL MERCOSUR
- VII. EL IVA EN LAS EXPORTACIONES. CASO ARGENTINA
- VIII. CONCLUSIONES

I. INTRODUCCIÓN

El mundo asiste hoy a un fenómeno que ha modificado las interrelaciones entre las naciones todas, que se ha dado en llamar “globalización económica”, ésta propone un cambio en el concierto de las relaciones de la economía y política nacional e internacional.

Este proceso de cambio impulsó modificaciones en las funciones del Estado, los cuales debieron redefinir y delimitar sus objetivos considerando las medidas de modernización que les aseguren, en cierta medida, la regulación y control de las relaciones entre los diferentes países.

Estas circunstancias a los que sumamos la revolución de las comunicaciones y de la tecnología, permiten un traslado fluido de los factores de la producción, de los productos financieros y de los servicios transnacionales.

La globalización exigió por parte de las partes involucradas grandes esfuerzos, no sólo para tratar de mantenerse en el concierto de las naciones del mundo, sino también, para de cierta manera, mantener el nivel de progreso y estabilidad de su economía toda.

Como se ha sostenido, “la globalización de las economías es el resultado de la interdependencia económica internacional provocada por la fluidez creciente en la provisión de bienes y servicios y localización de factores productivos, facilitada por políticas públicas de apertura de las economías nacionales, destinadas a mejorar la competitividad en la atracción de capitales e inversiones que contribuyan al desarrollo económico”¹.

En toda esta apertura, la tributación ha pasado a tener un papel preponderante, sobre todo en aquellas regiones que buscan integrarse a través de un mercado común o de una unión económica y política de los países involucrados, buscando en su accionar, evitar que los tributos no afecten la libre movilidad de los factores productivos.

II. PROCESOS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA –MERCOSUR–

A lo largo de la historia se sucedieron diferentes procesos de integración económica entre los Estados, pero el que ha logrado mejores resultados es el de la Comunidad Económica Europea.

Este proceso no fue sencillo, como sabemos llevó mas de 30 años de esfuerzos denodados por parte de los países que la integran, y aún hoy existen aristas que son pulidas en los encuentros realizados por las autoridades gubernamentales de los países miembros.

Esto nos demuestra que, en los procesos de integración, cada uno de los Estados defiende sus propios intereses sobre el de los demás, es decir, tratan de hacer prevalecer sus atributos soberanos sobre el de los restantes, lo que no es objetable desde ningún punto de vista.

Ahora, la pregunta que nos obligamos a hacer es: ¿Cuál es la razón que lleva a los Estados a buscar la integración? La respuesta es, tratar de obtener resultados comunitarios que no pueden lograrse a nivel nacional, pero, siempre, buscando, como mencionáramos, hacer prevalecer y salvaguardar sus intereses.

¹ E. Reig: “Integración Económica y armonización fiscal de la imposición directa”, 6.º Congreso Tributario.



Lo que es importante tener presente es que todo proceso de integración, que tenga por finalidad arribar a un mercado común, que importa una unión económica, como el propuesto en el MERCOSUR, requiere la armonización fiscal para eliminar las asimetrías que pudieran existir en los sistemas tributarios de los países de la región.

Cuando hablamos de integración económica es importante diferenciar las distintas formas que pudieran adoptar, así podemos citar a:

- *Asociación de Libre Comercio*: En este tipo de integración se busca incrementar el libre comercio de los países miembros, utilizando a tal fin la liberación económica vía eliminación de impuestos y derechos de importación para el comercio recíproco más la eliminación de otras barreras de tipo para-arancelarias.
- *Unión Aduanera*: Con este mecanismo de integración se produce una liberalización comercial de las características enunciadas en la Asociación de libre comercio, mas una política comercial común frente a terceros países a través de aranceles externos comunes.
- *Mercado Común*: Esta forma de integración tiene como característica principal de que, a las condiciones propias de las uniones aduaneras, se les adiciona la armonización de otras políticas económicas. Aquí ya observamos liberalizaciones de bienes, servicios y factores de la producción, destacándose el capital.
- *Unión Económica*: Este sistema tiene los rasgos característicos del mercado común, pero se le adicionan una coordinación de las políticas económicas, en particular a través de la unión monetaria.²

Zona de libre comercio –ZLC–	Libre circulación de mercaderías entre países miembros
Unión Aduanera –UA–	ZLC + Política comercial ext. común
Mercado Común –MC–	UA + libre circulación factores producción
Unión Monetaria o Económica –UE–	MC+ unión monetaria

Complementando los conceptos vertidos, expresamos los diferentes tipos de integraciones que se sucedieron en el tiempo y países entre los que mencionamos a:

- Zona de Libre comercio: ALADI, NAFTA.
- Unión Aduanera: MERCOSUR (Unión Aduanera Imperfecta).
- Mercado Común: Comunidad Económica Europea.
- Unión Económica: Actualmente la CEE tiende a ello.

Vemos así que a medida que los países van perfeccionando los procesos de integración económica, paulatinamente van perdiendo una mayor proporción de su poder soberano.

III. MERCOSUR. ANTECEDENTES DE SU CONFORMACIÓN

La Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay forman parte a través del Mercado Común del Sur, de un grupo de integración económica cuyos objetivos principales surgen de los tratados que fueron firmados al tiempo de su creación, que en esta oportunidad nos parece oportuno resaltar:

² Daniel R. González: "Los efectos de la tributación en el comercio internacional y la integración económica", *Revista el Boletín Oficial*, pág. 1558, 08/98.

Inicio de tratativas

El inicio del proceso de integración tuvo su punto de partida en la Declaración de Iguazú de fecha 30/11/85, en negociaciones entre los gobiernos de Brasil y Argentina.

En fecha 29 de noviembre de 1988, se procede a la firma del “Tratado de Integración”, el cual ya fue orientado a la formación de un mercado común, en un plazo de 10 años, se preveía en el mismo medidas no arancelarias y de reducciones arancelarias y la adopción de políticas de armonización.

En el año 1990 se firma el Acta de Buenos Aires, donde se reafirma la decisión de formar un Mercado Común al 31/12/94, en este acto se adopta un programa de rebajas arancelarias generales, lineales y automáticas.

Tratado de Asunción

Este tratado fue firmado el 26 de marzo de 1991 por la República Argentina, República Federativa del Brasil, República Oriental del Uruguay y República del Paraguay, donde se acuerda formar un Mercado Común, denominado MERCOSUR.

Este acuerdo establece la libre circulación de productos y factores entre los países miembros del mercado común, es decir que la política fiscal que sea aplicada en cada uno de los países integrantes, no deberá interferir esta libre circulación.

Acorde lo establece el artículo 1.º del acuerdo de Asunción:

“El Mercado Común implica:

- 1) La libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través entre otros de la eliminación de los Derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otro medio equivalente.
- 2) El establecimiento de un arancel externo común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados.
- 3) La coordinación de políticas fiscal, aduaneras y otras que se acuerden.
- 4) El compromiso de los Estados partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el proceso de integración.”

Si bien en los grandes lineamientos enunciados ya se consigna el compromiso de la coordinación de políticas fiscales y aduaneras, y el compromiso de la armonización de la normativa interna a los fines del logro del proceso de integración, es en el artículo 7.º donde puntualmente menciona: “En materia de Impuestos, tasa y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un Estado parte gozarán, en los otros Estados partes, del mismo tratamiento que se aplique al producto nacional”.

Acuerdo de Ouro Preto

En el mes de diciembre del año 1994, se firma el acuerdo de Ouro Preto, el cual se implementa a partir del 1.º de enero de 1995, y contempla una unión aduanera imperfecta y básicamente comprende, entre otros conceptos los siguientes:

- La perfección de una zona de libre comercio con arancel cero para el comercio intra-grupo.
- El AEC (arancel externo común) del MERCOSUR que comprende alrededor de 8.500 posiciones de la Nomenclatura del Sistema armonizado, pero con ciertas excepciones para una cantidad de posiciones.



- Un régimen de adecuación final a la unión aduanera, que comprende las listas de productos incluidos en las listas de excepciones.
- Régimen de origen para los productos que fueron exceptuados del arancel externo común.
- La creación de un comité Técnico que deberá presentar propuestas de armonización.
- Régimen de adecuación, hasta el 2001, del sector azucarero. (AEC y libre comercio intrazona).
- Restricciones no arancelarias
- Investigaciones de *dumping* intrazona.
- Asuntos Aduaneros, creación del Código Aduanero MERCOSUR: Normas de aplicación sobre Despacho aduanero de mercaderías.³

Objetivos de los acuerdos pactados

Como se mencionara *ut-supra*, el artículo 7.º del Tratado de Asunción, menciona el tratamiento a dispensar a los productos que circulan intrazona, sobre la igualdad de tratamiento en materia de impuestos, entonces, en este punto, podemos hacer la siguiente reflexión.

¿Cuál es el fin de lo enunciado?, si bien surge como claro las pautas de armonización a los efectos de una integración, en cuanto la normativa mencionada sostiene la coordinación de leyes y el tratamiento igualitario de un producto originario de un Estado parte, en otro que también lo integre, con el objeto inmediato de eliminar las distorsiones que provocan la exportación de impuestos contenidos en el precio de los mismos, a la vez también de eliminar a través del gasto público o de los denominados “gastos tributarios” (subsidios) de los incentivos a las exportaciones, que permitan hacerlo a un precio mas bajo que en el mercado interno.

Este tipo de operaciones, tanto el de incluir en el costo los impuestos internos del país de origen incrementando el valor de los productos exportados, como el hecho de subsidiar el costo de los mismo, aparejan lo que se denomina “guerra fiscal” a la hora de establecer ventajas competitivas entre los miembros del Acuerdo.

Observamos que en la experiencia de los hechos, la integración llevada a cabo en el MERCOSUR, y atento a lo enunciado en el artículo 1.º del Tratado de Asunción, se puso especial vehemencia en la libre circulación de bienes y sobre la regulación y acuerdo en los aranceles internos, aunque un poco menos en los Aranceles Externos comunes, dado la diferencia existente al momento homogeneizar la política económica en lo que acontece a la protección industrial o sector productivo de cada país.

En el caso de la política fiscal, la armonización tiende a ser paulatina y en forma gradual. Como ejemplo a lo antedicho tenemos la reforma practicada por Brasil al ICMS, entre otras.

“La armonización fiscal se deberá centrar en algunos aspectos de la política tributaria y de la política de incentivos fiscales que sean indispensables para evitar distorsiones en las condiciones de competencia del MERCOSUR, y eliminar tratamientos discriminatorios que atenten contra el libre acceso al mercado y asegurar el mantenimiento de los márgenes de preferencia que se crearán a través del arancel externo común (AEC) y el programa de liberación comercial.”⁴

En razón de lo expuesto, podemos expresar que la armonización fiscal, comprende al establecimiento dentro de la política tributaria, de la compatibilización de las normas que afecten en forma directa al intercambio “interpaíses” de mercaderías, bienes, servicios y demás factores de la

³ Rino: “Avances sobre armonización impositiva, de la seguridad social y de la legislación laboral de los países del MERCOSUR”, 12.º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Córdoba, 1998.

⁴ Dr. Hugo González Cano: “Informe Preliminar sobre la Armonización Tributaria en el MERCOSUR”, *Boletín DGI*, pág. 1083.

producción, no solo en relación con los tributos que lo afecten sino también como mencionáramos atendiendo a la supresión de los incentivos que sobre ellos recaigan.

Es de notar que en el primer nivel de integración que fue centralizado en la eliminación de los aranceles que gravan el intercambio entre los países miembros y el establecimiento de un arancel externo común, la incidencia de la disparidad de políticas fiscales internas producen en el mismo comercio efectos de manera menos evidentes.

Pero a medida que el proceso avanza, es menester armonizar la política fiscal del MERCOSUR ya que producen distorsiones más significativas y de mayor importancia, entre las que podemos citar a:

- a) Distorsiones en condiciones de competencia de los productos intercambiados, en virtud de la alteración que produce en la estructura relativa de precios y costos de los bienes susceptibles de intercambio, y
- b) distorsiones en la rentabilidad de los proyectos que afectan la localización de las inversiones favorecidas por la ampliación de los mercados.⁵

Es de observar que en los efectos distorsivos se enuncian dos tipo de impuestos: En el ítem a) participan exclusivamente los impuestos indirectos, entre ellos los impuestos al consumo, tal el caso del IVA (Argentina, Uruguay y Paraguay) y el ICMS y el ISS (Brasil); mientras que el ítems b) se adjudican tales distorsiones a los impuestos directos, como el caso del Impuesto a las Rentas y los patrimoniales.

En el caso de Brasil, otro factor que produce distorsiones son los grandes incentivos tributarios otorgados por los Gobiernos Estaduales que sostienen una guerra fiscal entre ellos mismos, y con otros países.

Un ejemplo concreto de ello es la localización de la empresa Italiana Fíat que debía radicarse en la República Argentina, pero que a través del otorgamiento de un sistema de desgravación de la inversión, sistemas de amortización acelerada, etc., otorgado por Brasil, (entre otras circunstancias) llevó a que la misma, realizara su radicación definitiva en ese país (caso concreto de distorsiones expuestas en el punto 2).

IV. MECANISMOS DE LA ARMONIZACIÓN

En este punto, nos permitimos destacar los métodos existentes en materia de armonización tributaria:

La uniformación

Este método consiste en equiparar las cargas tributarias que sufre un mismo hecho imponible en distintos Estados miembros. Básicamente estamos hablando de igualdad de leyes, lo que determina que se aplique en los Estados partes idéntica normativa tributaria, previa uniformidad de técnicas y alícuotas. La principal traba que tiene este mecanismo es la resistencia de los Países a ceder parte de su soberanía tributaria.

La compatibilización

En este sentido, decimos que ella significa la homogeneización y compatibilización de las distintas normativas tributarias internas con el objeto inmediato de evitar las distorsiones que pudiera producir un impuesto.

⁵ *Op. cit.* 1.



La uniformación es el método más complejo por cuestiones de soberanía, ya que aplicar una misma ley tributaria entre los Estados miembros en cierta forma sería rescindir el Poder Tributario que cada Estado posee.

Es por ello que este método tiende a ser utilizado por grupos de integración muy avanzados (la CEE aun no lo aplica, aunque se encamina para esa dirección)

Lo más viable sería el segundo método que no requiere de grandes cambios en la normativa vigente, sino un proceso paulatino y gradual de eliminación de las diferencias. “La compatibilización no exige uniformar los impuestos en todos los países, sino neutralizar las perturbaciones que su desigualdad provoca en los procesos de integración. Es decir que aunque coexistan impuestos diferentes en los Estados partes, se aplican mecanismos que permiten compensar las diferencias de tratamiento.”⁶

V. IMPUESTOS A ARMONIZAR: LOS IMPUESTOS INTERNOS

Incluyen este tipo de clasificación a los impuestos:

- a) Generales al consumo.
- b) Selectivos o internos propiamente dichos.

Atento a la necesidad de eliminar distorsiones son estos tipos de impuestos los que necesitan un mayor tratamiento a los fines de su uniformación.

Sobre todo porque este tipo de impuestos al consumo, son los que muestran un mayor predominio en las estructuras tributarias de los países miembros. Estos adoptan distintos tipos en los mismos, aunque en los últimos años la normativa ha sido modificada y se soslayaron diferencias.

En la República Argentina, dentro de los impuestos al consumo, se encuentra el IVA (el tipo adoptado: general, plurifásico, no acumulativo es también utilizado por Uruguay y Paraguay).

Por otra parte destacamos que la estructura tributaria Brasileña es distinta, adoptando los siguientes impuestos:

- *ICMS*: Impuesto a la circulación de bienes y servicios de transporte y comunicaciones. Plurifásico no acumulativo. Recaudado al nivel estadual.
- *IP*: Impuesto a los Productos Industrializados. Plurifásico no acumulativo, pero aplicado sobre las importaciones y transferencias de algunos bienes. Recaudado a nivel federal.
- *Impuestos sobre los servicios*: Prestaciones de servicios enumerados taxativamente, excepto transporte y comunicaciones. Recaudado a nivel municipal.

“La armonización de estos impuestos internos sobre bienes y servicios debe evitar que un bien determinado que se venda en un Estado parte soporte una carga impositiva diferente por el hecho de ser originario de otro Estado.”⁷

V.1. Análisis del Impuesto al Valor Agregado

El enfoque del presente trabajo se encuentra direccionado al Impuesto al Valor Agregado, por esta razón nos parece oportuno realizar un somero análisis sobre las características del mismo.

⁶ *Op. cit.* 1.

⁷ *Op. cit.* 1.

Características

El IVA ha sido considerado como prototipo del Impuesto general sobre la actividad económica, pudiendo ser definido como un impuesto ingresado por las empresas por un procedimiento de pagos fraccionados, y cuya carga se traslada en principio a los consumidores⁸.

En cada fase la empresa vendedora, hace pagar a sus clientes el IVA que les ha liquidado sobre el precio de los bienes que les vende, y a su vez, procede a ingresar al Fisco la diferencia entre el importe así repercutido y el de las cantidades que ha pagado a las empresas que les preceden en el proceso de producción, en resumen, las empresas ingresan la fracción del impuesto que corresponde a su propio valor agregado.

Métodos del cálculo del valor agregado

Existen diferentes métodos de cálculo del valor agregado en cada etapa, entre los mismos podemos enunciar los siguientes:

- a) *Método de adición:* El valor agregado se calcula mediante la suma de salarios, intereses, rentas de los factores naturales y beneficios netos obtenidos en la empresa.
- b) *Método de sustracción:* El valor agregado se define como diferencia entre las ventas de una empresa y las compras que la misma realiza.
- c) *Método del crédito del impuesto:* La empresa calcula su deuda tributaria aplicando el tipo impositivo al total de sus ventas, deduciendo el impuesto pagado por sus compras durante el período correspondiente. Este método elimina la necesidad de definir previamente el valor agregado como ocurría en los dos anteriores. Este método es considerado como el mejor, ya que su ejecución es más sencilla para la empresa y para la Administración Tributaria.

Asimismo este tipo de método facilita el manejo de la diferenciación de tipos y exenciones, proporciona además información cruzada entre empresas, ya que el impuesto que ha pagado una de ellas aparece deducido en otra.

Ventajas y desventajas del IVA

El Impuesto al Valor Agregado –bien aplicado– ofrece la ventaja de la neutralidad económica y una buena capacidad recaudatoria. Evita las distorsiones económicas del impuesto en cascada (acumulación y piramidación) sin concentrar la carga fiscal en una sola fase del ciclo de producción y comercialización.⁹

Desde que este impuesto se aplica al valor agregado de cada firma, tanto la organización de la producción, el grado de integración industrial como la localización de funciones particulares, no afectan la carga tributaria total, siempre y cuando todos los sectores, incluido el minorista, resulten considerados en el tributo.

En el caso de las exportaciones, estas pueden ser liberadas del impuesto sin inconvenientes y las importaciones gravadas en la misma base que los bienes domésticos. Las exportaciones normalmente son excluidos del tributo a través del mecanismo de la Tasa Cero, que incluye: 1) la eximición de la operación de exportación, y 2) permite reintegrar el impuesto pagado por los insumos y materias primas utilizadas en la producción de bienes exportados.

Este impuesto cuenta también con desventajas, la mayor objeción que tiene es la complejidad comparada con otras formas de imposición general de ventas, aunque las mismas pueden ser manejadas a través de instrumentos administrativos.

⁸ Miguel A. M. Teson: *La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado*, Asoc. Argentina de Estudios Fiscales, marzo 1997.

⁹ Hugo González Cano: "La experiencia del Impuesto al Valor Agregado en países de América Latina", *Revista Boletín Oficial DGI*, núm. 406, 10/87, págs. 1054 y sigs.



En el caso de la cantidad de contribuyentes incluidos, es mayor que en otras formas de imposición general, salvo el de cascada, aunque esta situación también puede ser manejada, como el caso de argentina a través de la creación del monotributo.

Enunciamos también otras series de limitaciones, tales como la cantidad de documentación, registros y una adecuada contabilidad que deben ser llevados para administrar este impuesto por parte de los contribuyentes, y en el caso de las exenciones, el adecuado manejo que se debe hacer de los mismos.

VI. EL IVA EN EL MERCOSUR

Efectuado un somero análisis de las características del IVA, a continuación se desarrolla un cuadro ilustrativo del citado impuesto en los países del MERCOSUR:¹⁰

En este cuadro se comentan los diferentes conceptos que son incluidos en el impuesto al valor agregado, desde el nivel de aplicación del mismo, hasta las diferentes alícuotas aplicadas en cada uno de ellos.

En este sentido, nos pareció adecuado transcribir el cuadro resumen realizado por el Profesor Hugo González Cano, donde en forma sintética, desarrolla las características del citado tributo en los países miembros.

País	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay
Impuesto al consumo	IVA Nacional.	IVA a nivel estadual (ICMS).	IVA desde 07/92.	IVA.
Hechos imponible	a) Todas las enajenaciones de cosas muebles, prestaciones de servicios o importaciones a título oneroso. b) Toda operación onerosa desarrollada con carácter habitual.	a) Todas las salidas del establecimiento de cosas muebles y servicios de transporte y comunicaciones a cualquier título; importaciones. b) Prestaciones de servicios enumerados taxativamente a cualquier título, excepto de transporte y comunicaciones.	La enajenación de bienes, la prestación de servicios y la importación de bienes.	Todas las enajenaciones de cosas muebles, importaciones, prestaciones de servicios a título oneroso.
Importaciones	a) Gravadas por el IVA. b) Excluidas del impuesto.	Gravadas por el IVA.	Gravadas por el IVA.	Gravadas por el IVA.
Exportaciones	a) De bienes; no gravadas, se compensa o devuelve el IVA abonado en las compras o pagado en la importación. De servicios gravadas. b) No gravadas no existe recuperación del impuesto pagado por lo exportado de sus compras.	a) De bienes: no gravadas, excepto productos agrícolas. Se compensa o devuelve el impuesto pagado a proveedores o pagado en la importación. b) Gravados.	De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el impuesto por compras. De servicios: no gravados los fletes al exterior por exportaciones.	De bienes: no gravadas. Se compensa o devuelve el IVA abonado a proveedores o pagado en la importación. De servicios: no están gravados los fletes internacionales, la construcción, reparación, limpieza y aprovisionamiento de naves y servicios prestados hacia Zona Franca, lo que genera derecho a la devolución del IVA abonado a proveedores y en la importación.

(Sigue.)

¹⁰ Hugo González Cano: "Informe preliminar sobre la armonización tributaria en el MERCOSUR", *Boletín DGI*, núm. 466, 10/92, página 1100.

(Continuación.)

Alícuotas	a) Tasa general 21%. b) Sobretasa a RNI 10,5%. c) Tasa diferencial sobre algunos servicios 27,5%.	Variables según Estados. a) Región Norte, Noroeste, Centro Oeste, Estado de Espíritu Santo: se aplica una alícuota inter-estadual nominal del 7%. b) Edo de Mina Gerais, Río de Janeiro, Sao Paulo, Paraná, Sta Catarina y Rio Grande do Sul: 12%. d) Alícuotas para exportaciones e internas: - Especial: 13%. - General: 17%. - Diferencial: 25 y 12%.	Tasa única: 10%.	Tasa máxima: 23%. Tasa reducida: 12%.
Determinación	a) El impuesto a pagar surge de deducir al total de los débitos por ventas del período, los créditos por compras o importaciones. b) Aplicación sobre el total de ingresos brutos de la empresa durante el período. Sin deducción por el impuesto pagado en las compras (cascada).	a) <i>Idem.</i> b) Aplicación sobre el precio del servicio. Sólo en algunos casos se admite la deducción del impuesto abonado a proveedores.	a) <i>Idem.</i>	a) <i>Idem.</i>
Tratamiento de los bienes de capital	Se deducen los créditos por compras maquinarias.	No se deducen los créditos por compras de maquinarias.	Se deducen los créditos por compra de maquinarias.	Se deducen los créditos por compra de maquinarias.

Como se observa en el cuadro expuesto, en Argentina, Paraguay y Uruguay se aplica el IVA a nivel del Gobierno Central, en tanto que en Brasil, el impuesto general a las ventas tipo IVA, se aplica al nivel de los Estados y se denomina impuesto a la circulación de mercaderías y servicios (ICMS).

El impuesto estadual enunciado, sólo grava los servicios de transporte y comunicaciones, en tanto que el impuesto generalizado sobre servicios en Brasil, se aplica a nivel municipal y se denomina impuestos sobre los servicios (ISS).

En este sentido, debemos mencionar que en el caso de Argentina, además del impuesto al valor agregado, se encuentra vigente un impuesto de tipo general a las ventas, tipo cascada, que es aplicado por los Estados Provinciales, y se denomina Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La primera situación a compatibilizar es la aplicación de alícuotas a los efectos de evitar la discriminación entre mercaderías producidas en el propio país y las importadas. La aplicación de una tasa de impuesto diferencial a estas últimas tienen el mismo efecto que un derecho de importación.

Así también surge como elemento distorsivo la acumulación de impuestos internos que se produce cuando el país de origen grava las mercaderías y el país de destino también lo hace. Es menester adoptar un criterio jurisdiccional para la aplicación de los impuestos que pueden ser: 1) principio de imposición en el país de destino, y 2) principio de imposición en el país de origen.

La adopción del principio de país de destino exige que los impuestos internos al consumo permitan aplicar adecuadamente los ajustes de fronteras, estos comprenden:

- En el país exportador la exención o exoneración de estos impuestos al consumo a la operación de exportación y la devolución de los impuestos al consumo pagados por el exportador por sus compras de insumos o bienes gravados.
- En el país importador la aplicación de sus impuestos de tal manera que soporte igual carga tributaria que en el país de origen.



VII. EL IVA EN LAS EXPORTACIONES. CASO ARGENTINA

Uno de los problemas que acarrea la imposición plurifásica acumulativa es que los productos que se exportan contienen en su valor la carga de impuestos internos a los consumos.

Este tipo de gravámenes es francamente incompatible con políticas que se propongan el incremento de las exportaciones, ya que provocan la elevación de los precios de los productos, originando de esta forma una situación desventajosa con respecto a los precios de los productos en los países importadores.

El IVA según el país que lo aplique puede adoptar distintas modalidades a saber:

— *País de origen.*

Se refiere a la modalidad de percibir el Impuesto en el país de origen del bien vendido.

— *País de destino.*

En esta modalidad se percibe el impuesto en el país que importa el bien.

El IVA en su modalidad de *país de destino*, tiene los siguientes efectos sobre las exportaciones e importaciones.

1) *Exportaciones.*

La exportación se encuentra exenta del gravamen, o en una expresión técnica adecuada *gravada a tasa cero*, pero existiendo un régimen especial de recupero o aprovechamiento del impuesto originado en compras de bienes y servicios vinculados a la exportación.

Las características generales del impuesto permiten conocer el monto, impidiéndose la exportación del impuesto.

2) *Importaciones.*

La entrada al país de los bienes provenientes del exterior se encuentra alcanzada a la alícuota general, lo cual pone en igualdad de condiciones a éstas con las realizadas en el país.-

Para comprender el sistema del régimen de recupero de IVA, Crédito Fiscal vinculado a exportaciones, debemos saber que existen “ajustes de fronteras” entre los países, que permiten evitar la doble imposición internacional.

El método de *país de destino* es el utilizado por nuestra norma positiva al gravar las importaciones y eximir las exportaciones.

De los acuerdos internacionales suscriptos por nuestro país, resulta posible que el fisco devuelva a los exportadores los impuestos internos abonados en el país (IVA), sin que ello sea considerado *dumping*.

Nuestro sistema tributario ha tenido en los últimos años una gran incidencia recaudatoria del IVA en relación con los Impuestos denominados directos (Ganancias, Patrimonios), llegando a triplicar la recaudación en algunos meses, en algunos países mas desarrollados esta situación es inversa.

Por esta razón, nuestros productos de exportación gozan de una ventaja competitiva frente a otras economías, al salir del país con poca incidencia de impuestos *directos* (ganancias-patrimonios) –cuya devolución ha sido considerada *dumping*–; y sin los impuestos indirectos, cuya devolución es el tema que nos ocupará en este trabajo.

3) *Sujetos exportadores.*

La normativa vigente define como exportador al sujeto por cuya cuenta se realiza la exportación, tanto la efectúe a nombre propio o por interpósita persona. De esta forma se acepta utilizar el sistema de la exportación bajo el modo por cuenta y orden de un tercero, pudiendo el exportador solicitar el recupero de sus créditos fiscales vinculados con la exportación aunque las mismas las realice un tercero por su cuenta y orden.

Las operaciones de exportación por cuenta de terceros se hallan autorizadas por la resolución 1.696/96 de la A.N.A. (BO 29/05/96).

Esta norma como su antecesora (370/86) responsabilizan en forma solidaria a ambos actuantes del aspecto tributario y/o de infracción de la operación de que se trate; en referencia a los posibles casos de *transferpricing* (precios de transferencia).

4) *Objeto exportaciones.*

El reglamento aplicado en este campo, define dos tipos de exportaciones:

— Exportaciones de bienes.

Se da cuando a la salida del país los bienes son transferidos a título oneroso y con carácter definitivo, lo cual se configura a través del *cumplido de embarque*.

— Exportaciones de servicios (locaciones y prestaciones).

Ocurre cuando los servicios son realizados en el país, para ser utilizados efectivamente o explotados en el exterior.

5) *Tratamiento legal de las operaciones.*

De acuerdo a lo establecido en la Ley del IVA se encuentran exentas todas las exportaciones.

De esta norma y de la interpretación de los dos primeros párrafos del artículo que trata en al materia, podemos definir inicialmente que “todas las exportaciones se encuentran gravadas a tasa cero, significando un débito fiscal de cero (0) y generando la posibilidad de recuperar el Crédito Fiscal vinculado a dicho débito, con la particularidad de poder solicitar su acreditación (compensación), transferencia o devolución”¹¹.

La doctrina aporta dos criterios básicos de apropiación del Crédito Fiscal:

— Apropiación financiera.

Que permite tomar contra el Débito Fiscal que se produzca todo el crédito que surja de las compras o gastos vinculados con el mismo sin importar si los bienes se encuentran vendidos o prestados efectivamente.

— Apropiación física.

Que apropia el Crédito Fiscal con criterio físico, es decir, permite su cómputo en la medida en que las compras o gastos se vinculen con una operación efectivamente realizada.

Nuestra ley marca las diferencias de apropiación del IVA –Crédito Fiscal según se traten de operaciones en el mercado interno– en donde adopta el criterio financiero, y operaciones de exportación –que utilizan el criterio físico–.

Este criterio físico de apropiación sólo debe utilizarse para los créditos fiscales por bienes, servicios y locaciones que puedan asignarse directamente en referencia al destino efectivo que marca la ley.

Si consideramos créditos con asignación indirecta será recuperable la totalidad vinculada con la exportación.

¹¹ Ruben A Marchesvki: *IVA Análisis Integral*, Ediciones Macchi, 1995, pág. 975.

6) *Las compensaciones con el IVA del Mercado Interno.*

La DGI opina que para que proceda el recupero, el Crédito debe previamente compensarse con el IVA generado en el mercado interno (*Boletín DGI*, núm. 507, pág. 527); resumiendo en el saldo técnico dicha posibilidad por considerar que el mismo es “el impuesto que en definitiva adeuden”, y no el que surja de compensarse con los saldos a favor del 2.º párrafo del artículo pertinente.

De esta manera no se puede en primera instancia compensar el saldo técnico contra las retenciones y percepciones sufridas, previo al pedido de devolución, abultándose en consecuencia el crédito del contribuyente hacia el fisco.

Por supuesto que en materia tributaria la significación económica no es el único criterio a considerar, pero sí el principal. En este sentido, resulta obvio que el objetivo es devolver el impuesto pagado en el mercado interno por el exportador.-

El argumento utilizado por la Dirección es que para el saldo a favor remanente existe otro procedimiento reglado en la R. G. 2224. Sabemos que dicho sistema, no posee un régimen de cobro anticipado con seguro de caución o aval bancario, que garantice a la Dirección por el dinero devuelto en forma irregular.

Además se generan innumerables inconvenientes tanto al fisco en la validación de los saldos a favor provocando demoras, las que generan graves problemas financieros a las empresas solicitantes.

La doctrina opina que la Dirección debería modificar su opinión o generar un sistema moderno de cobro anticipado de los saldos a favor por dichos conceptos.

Creemos que la opinión de la Dirección se sustenta solamente en los problemas financieros que afronta el Tesoro; ya que modificando su opinión actual significaría afrontar en este momento desembolsos que generarían *déficits*. Del otro modo, si bien el saldo a favor del contribuyente por retenciones y percepciones configura un crédito a favor del mismo y puede ser utilizado en cualquiera de las formas admitidas, éstas no configuran erogaciones de fondos del fisco.

7) *Opciones para el recupero de los créditos.*

Sin pretender abundar en detalle, enunciamos que en la Argentina, lo referente al recupero de los créditos se encuentra normado a través de resoluciones generales, que al efecto dictara la Administración Federal de Ingresos Públicos, pero en forma sintética las opciones con que cuenta el contribuyente son:

- Compensación con regímenes de retención y percepción del IVA.
- Compensación contra otros impuestos propios a cargo del contribuyente.
- Devolución en pesos o en dólares a opción del contribuyente.
- Transferencia a terceros responsables que corresponderá sólo en la medida de la existencia y legitimidad del crédito fiscal. (Ley 11.683.)

VIII. CONCLUSIONES

Como conclusión podemos decir que el impuesto al valor agregado aplicado por Argentina, Uruguay y Paraguay, que adoptan el criterio de tributación en el país de destino, es el modelo apto para armonizar, sobre todo porque las distorsiones que produce son mínimas y factibles de disminuir o eliminar.

Como observamos, cada país aplica diferentes niveles de tipos impositivos, pero, al utilizarse el principio de país de destino, no se produce discriminación en el tratamiento de los productos importados. En tanto no se produzcan efectos acumulación las alícuotas no influirán demasiado, pero en caso contrario, se debería proceder a armonizar tratando de aproximarlas lo máximo posible.

En el caso del ICMS, existe un proyecto de ley complementario número 175/95, que introduce una reforma fundamental con respecto a este impuesto, eliminando junto con el impuesto sobre los productos industrializados (IPI), procediendo a remplazarlo por un impuesto tipo IVA a nivel Federal, pero administrado en conjunto con los Estados de la Unión.

De aprobarse esta reforma, se solucionarían casi la totalidad de las distorsiones actuales del ICMS, y se estaría en los cuatro Estados miembros frente a un impuesto pasible de una factible armonización.

Finalmente expresamos que solamente con la armonización de la política fiscal, los Estados miembros lograrán facilitar la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, como fuera la intención del tratado del MERCOSUR.

Solamente a través de una adecuada armonización fiscal, mejoramiento de las políticas fiscales e incentivos fiscales, se logrará evitar las distorsiones en las condiciones de competencia del MERCOSUR.

A través de todo ello, nuestros países lograrán llegar a consolidar los objetivos que dieron origen a la creación del mercado común, solo así, de esta manera, los Estados miembros podrán obtener el fruto deseado desde el inicio de las tratativas, ¿cual es?

La consolidación del Mercado Común del Sur.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarraide Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.