

# DOCUMENTOS DE TRABAJO

## 8/2019

Armonización tributaria de los impuestos que gravan el consumo de bienes y servicios en el ámbito del Mercosur: las limitaciones del sistema tributario brasileño (\*)

ALESSANDRA FREIRE DE MENDONÇA

Auditora-Fiscal de la Receta del Distrito Federal

Asesora Especial del Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda,  
Planeamiento, Presupuesto y Gestión del Distrito Federal

(\*) Este trabajo se ha elaborado en el seno de la X Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, impartida por el Instituto de Estudios Fiscales y la Universidad Nacional de Educación a Distancia. El trabajo ha sido dirigido por Pedro M. Herrera Molina, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UNED.



## ÍNDICE

Resumen/Abstract

ÍNDICE DE TABLAS

SIGLAS Y ABREVIATURAS

INTRODUCCIÓN

### 1. EL PROCESO DE INTEGRACIÓN Y LA TRIBUTACIÓN SOBRE EL CONSUMO

1.1. Globalización e integración

1.2. Soberanía e integración

1.3. Las técnicas de aproximación legislativa: coordinación, armonización y uniformización

1.3.1. Coordinación

1.3.2. Armonización

1.3.3. Uniformización

1.4. Fases de integración económica

1.4.1. Zona de libre comercio

1.4.2. Unión aduanera

1.4.3. Mercado común

1.4.4. Unión económica y monetaria

1.4.5. Integración total

1.5. Tributación sobre el consumo

1.5.1. Impuestos generales sobre el consumo: un enfoque sobre el IVA y el ICMS

1.5.2. Impuestos específicos sobre el consumo

1.6. Tributación sobre el consumo en origen y en destino

1.7. Algunas consideraciones

### 2. MERCOSUR

2.1. Antecedentes

2.2. Creación y evolución del Mercosur

2.3. Mercosur y UE: el proceso de integración económica

2.4. Algunas consideraciones

### 3. EL MERCOSUR Y LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN EL CONSUMO EN LOS ESTADOS PARTES

3.1. Argentina

3.2. Paraguay

3.3. Uruguay

3.4. Venezuela

3.5. Brasil

3.6. Diferencias y semejanzas entre los impuestos que gravan el consumo en los Estados Partes

3.7. Algunas consideraciones

#### 4. EL FUTURO DE LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN EL CONSUMO EN EL MERCOSUR

4.1. Desafíos a la armonización tributaria de los impuestos que gravan el consumo en el Mercosur

4.2. Perspectivas de armonización tributaria de los impuestos que gravan el consumo en el Mercosur, y en especial, en Brasil

4.3. Mercosur: expectativas y desafíos futuros

4.4. Algunas consideraciones

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

## Resumen

Debido a los fenómenos de la globalización e internacionalización de la economía, muchos países están buscando la integración con formación de bloques regionales, con el fin de mejorar su inserción en el escenario internacional e incrementar sus transacciones comerciales. En este sentido, los Estados Partes del Mercosur presentan el compromiso de armonizar sus legislaciones para lograr el fortalecimiento del proceso de integración iniciado en 1991 y, en este trabajo, la atención se centrará en Brasil, ya que su sistema tributario es muy complejo y es el único miembro que todavía no adopta el IVA como impuesto general al consumo.

*Palabras clave:* Mercosur, armonización, Brasil, IVA, ICMS, impuesto, bloque regional

## *Abstract*

Due to the phenomena of globalization and internationalization of the economy, many countries are looking for integration with the formation of regional blocs, in order to improve their insertion on the international stage and increase their commercial transactions. In this sense, the States parties of Mercosur have the commitment to harmonize their legislation to achieve the strengthening of the integration process initiated in 1991 and, in this work, the attention will be focused in Brazil, since his tax system is very complex and he is the only member that does not yet adopt IVA as a general consumption tax.

*Keywords:* Mercosur, harmonization, Brazil, IVA, ICMS, tax, regional bloc

## **Índice de Tablas**

Tabla 1 – Principales características de las formas de integración

Tabla 2 – Tipos de gravamen para los impuestos sobre el consumo en los Estados Partes

## Siglas y abreviaturas

ADI	Acción Directa de Inconstitucionalidad
AEC	Arancel Externo Común
AELC	Asociación Europea de Libre Comercio
AL	América Latina
ALALC	Asociación Latinoamericana de Libre Comercio
ALADI	Asociación Latinoamericana de Integración
CAN	Comunidad Andina o Pacto Andino
CARICOM	<i>Caribbean Community</i> (Mercado Común del Caribe)
CCM	Comisión de Comercio del Mercosur
CCMASM	Comisión de Coordinación de Ministros de Asuntos Sociales del Mercosur
CEE	Comunidad Económica Europea
CELAC	Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CF	<i>Constituição da República Federativa do Brasil</i> (Constitución de la República Federativa de Brasil)
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CMC	Consejo del Mercado Común
CR	Carta Rogatoria
CTN	Código Tributario Nacional
EURATOM	Comunidad Europea de la Energía Atómica
FMI	Fondo Monetario Internacional
FOCEM	Fondo para la Convergencia Estructural del Mercosur
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i> (Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles)
GMC	Grupo Mercado Común
IBGE	<i>Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística</i> (Instituto Brasileño de Geografía y Estadística)
ICE	Impuestos sobre los Consumos Específicos
ICM	<i>Imposto sobre a Circulação de Mercadorias</i> (Impuesto a la Circulación de Mercancías)
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestatal e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (Impuesto a la Circulación de Mercancías y prestación de Servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, aunque las operaciones y las prestaciones se inicien en el exterior)
IPI	<i>Imposto sobre Produtos Industrializados</i> (Impuesto a los Productos Industrializados)

ISM	Instituto Social del Mercosur
ISS	<i>Imposto sobre Serviços de qualquer natureza</i> (Impuesto a los Servicios de cualquier naturaleza)
IVA	Impuesto al Valor Agregado o Impuesto al Valor Añadido
IVC	<i>Imposto sobre Vendas e Consignações</i> (Impuesto a las Ventas y Consignaciones)
MCCA	Mercado Común Centro-Americano
Mercosur	Mercado Común del Sur
NAFTA	<i>North American Free Trade Agreement</i> (Tratado de Libre Comercio de América del Norte)
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PEC	<i>Proposta de Emenda à Constituição</i> (Propuesta de Enmienda a la Constitución)
PIB	Producto Interno Bruto
PICE	Programa de Integración y Cooperación Económica Argentina-Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
TIPI	<i>Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados</i> (Tabla de Incidencia del Impuesto a los Productos Industrializados)
TPR	Tribunal Permanente de Revisión del Mercosur
UE	Unión Europea
UNASUR	Unión de Naciones Suramericanas

## INTRODUCCIÓN

La motivación de este trabajo radica en el compromiso de los Estados Partes del Mercado Común del Sur -Mercosur- en armonizar sus legislaciones para lograr el fortalecimiento del proceso de integración iniciado en 1991 con el Tratado de Asunción. Por lo tanto, es necesario comprender las limitaciones y dificultades existentes en dicho proceso, así como las posibles soluciones.

Como el Estado está pasando por un momento de grandes cambios, debido a los fenómenos de la globalización y la internacionalización de la economía, es imprescindible la cooperación intergubernamental y uno de los caminos más buscados ha sido la integración con la formación de bloques regionales.

La integración entre los Estados tiene por objeto el incremento comercial basado en la libre competencia y mejor inserción del bloque de Estados en el escenario internacional. Por lo tanto, es importante conocer lo que está sucediendo en América Latina y concebir nuevas direcciones y perspectivas ante las limitaciones existentes. En este sentido, la creación del Mercosur ha tenido como fin fortalecer los países de la región frente a los países económicamente más desarrollados, así como, hacer frente a otros bloques económicos en consolidación, en el supuesto de que la capacidad de negociación en el escenario internacional es siempre mayor cuando los Estados se unen. Sin embargo, hay obstáculos para el éxito del Mercosur, y entre los principales, se puede citar:

- las diferencias económicas y estructurales de cada Estado Parte;
- la necesidad de armonización normativa interna.

Este trabajo pretende investigar, así como analizar las posibles soluciones para el segundo obstáculo presentado anteriormente, ya que el primero no se puede controlar, sin embargo, podría ser minimizado como resultado de la armonización de la legislación en sí.

La condición de los Estados y de su integración y los objetivos perseguidos dictan como los cambios estructurales se efectuarán para la consecución de las caídas de las barreras que obstaculizan el desarrollo regional. En este sentido, la armonización legislativa es uno de los instrumentos esenciales para lograr los objetivos que motivaron la coordinación de esfuerzos entre los Estados, es decir, es necesario aproximar las legislaciones, eliminando gradualmente las diferencias substanciales a la consecución de un mercado común. Esto no significa que cualquier tema deberá armonizarse, sino que sólo aquellos que constituyen obstáculos al proceso de integración de los miembros. Así, la cuestión de los impuestos no escapa a estos cambios y la armonización de la legislación tributaria tiene como su objetivo inicial los impuestos que influyen directamente en la libre competencia dentro de los bloques de integración económica, características encontradas en los impuestos que gravan el consumo.

En este aspecto, la tarea de aproximación es facilitada por las semejanzas legislativas, pero está muy obstaculizada por la falta de voluntad política efectiva. En consecuencia, se espera identificar, en este estudio, las similitudes y las disonancias existentes en la tributación sobre el consumo en los Estados Partes, así como conocer hasta qué punto ellas pueden favorecer, dificultar o

incluso impedir el proceso de armonización. Por un lado, Argentina, Paraguay, Uruguay y Venezuela ya gravan el consumo de bienes y servicios con el Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA, lo que no es suficiente para descartar la necesidad de reformas, aunque sean mínimas, en función de la armonización legislativa. Por otro, Brasil es el miembro que enfrentará más dificultades para armonizar su legislación, porque es el que más se aleja del objetivo principal del Tratado de Asunción: acelerar los procesos de desarrollo económico de los Estados Partes con justicia social. El sistema tributario brasileño es muy complejo y, en algunos puntos, hasta inadecuado a la realidad del proceso de integración, como se verá a lo largo de la obra.

En suma, en este trabajo, se pretende tratar los siguientes puntos, en el ámbito del Mercosur, que delimitan los objetos de investigación: las diferencias y similitudes entre los impuestos que gravan el consumo de bienes y servicios en los Estados Partes; y, los desafíos, perspectivas y posibilidades de armonización tributaria de dichos impuestos.

Se pretende contribuir a la discusión y a la sistematización de los procesos de integración económica en América Latina, en particular, en el Mercosur. Así que esta investigación se limitará a analizar los impuestos que gravan el consumo de bienes y servicios en los Estados Partes del Mercosur, no extendiéndose a los Estados-asociados a dicho proceso de integración regional y ni a los demás tributos que componen el sistema tributario de cada uno de los países-miembros.

La atención se centrará en Brasil, debido a la complejidad de su sistema tributario y por el hecho de ser el único Estado Parte del Mercosur que todavía no adopta el IVA como impuesto general al consumo. Se discutirán también algunas posibilidades de armonización tributaria delante de la realidad de los países-miembros.

En cuanto a los obstáculos para la armonización de la tributación sobre el consumo, algunos estudios sostienen que debe hacerse una reforma profunda del sistema tributario brasileño, es decir, como ocurrió en el continente europeo, donde la armonización de los tributos sobre el consumo se produjo con la aprobación del IVA. Dichos estudios consideran que la dirección del Mercosur no puede ser otra. Otros estudios sustentan que el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación -ICMS, de atribución de los Estados brasileños, no afecta la armonización fiscal en el proceso de integración, porque, así como el IVA, el ICMS es un impuesto que adopta la técnica del valor añadido y que ha pasado por varios cambios en los últimos años, haciéndolo apto para el proceso de integración fiscal. Es decir, dichos estudios defienden que las actuales limitaciones y problemas presentados por el ICMS pueden corregirse sin el sacrificio de la autonomía legislativa en materia fiscal de los Estados federados brasileños. Este será uno de los puntos retomados con frecuencia a lo largo de este trabajo. Se cree que es posible seguir la línea de pensamiento de estos últimos estudios, o sea, que no sería necesaria una reforma profunda en el sistema tributario brasileño para la efectucción del Mercosur, ya que sería un proceso lento y de difícil implementación debido a las limitaciones internas en el país, sino que apenas sería indispensable la aproximación legislativa, promoviendo pequeños cambios con la finalidad de posibilitar el alcance de los objetivos del Tratado de Asunción, desde que mantenido, en el bloque regional, el principio de tributa-

ción en el destino, al menos hasta la estabilización del mercado común, momento este en que se podría pensar en un nivel de aproximación legislativa más profunda.

Por consiguiente, el proceso de integración depende de reformas en los sistemas tributarios de los Estados Partes, principalmente del brasileño, en mayor o menor grado, lo que reduciría las distorsiones existentes entre el sistema de tributos de Brasil y de los otros países que conforman el Mercosur. Independiente de la profundidad de las reformas, tal vez el momento más adecuado para pensar en ella, sea el actual, por la crisis económica que enfrentan casi todos los países del mundo.

Así que este proyecto de investigación tiene como objetivos específicos, los siguientes:

- breve discusión sobre los procesos de integración que han surgido en el contexto de la globalización y breve discusión sobre la soberanía fiscal;
- presentación de nociones sobre las fases de integración económica regional y la distinción entre los procesos de coordinar, armonizar y unificar las leyes fiscales;
- somero análisis sobre la tributación en el origen y en el destino de los tributos sobre el consumo;
- sucinto resumen sobre la historia de los procesos de integración en América Latina, pasando por el análisis del Mercosur desde su creación hasta la situación actual;
- breve comparación entre el proceso de integración que se está produciendo en el Mercosur y en la Unión Europea;
- análisis de los sistemas tributarios de los Estados Partes, con un enfoque en los tributos que gravan el consumo destacando las principales diferencias y contradicciones, así como las similitudes existentes entre ellos;
- estudio de los principales retos para la armonización fiscal en el Mercosur con respecto a los tributos sobre el consumo;
- discusión sobre posibles soluciones para el proceso de la armonización tributaria en el Mercosur, frente a las limitaciones del sistema tributario brasileño en relación con los tributos sobre el consumo;
- exposición de las perspectivas de la armonización fiscal en el Mercosur sobre los tributos incidentes sobre el consumo y del futuro del Mercosur, como proceso de integración regional.

Para lograr estos objetivos, se realizarán investigaciones y análisis de trabajos, publicaciones técnicas, doctrina sobre la materia y en la normativa y estadística del Mercosur y Estados Partes, así como en páginas web de organismos internacionales y países-miembros.

A lo largo de este trabajo, así como fue utilizada por el Tratado de Asunción para denominar los países integrantes del Mercosur, se empleará la expresión “Estados Partes” para designar cualquier país que haga parte de un proceso de integración regional, sea este proceso el Mercosur u

otro bloque regional. Como sinónimos, se utilizarán: países-miembros, Estados-nación y Estados-miembros. Por otra parte, se utilizará la expresión “Estados federados” significando la relación entre Estados en una perspectiva interna de una Federación. La expresión “Estado federado”, sin guión, corresponde a un país que adopta como forma de Estado la Federación. Además, la palabra “Estado” podrá asumir el significado de Estado Parte o Estado federado, no obstante, tal significado será fácilmente identificado por el contexto en el que está insertado. También es importante resaltar que la palabra “consumo” y la expresión “consumo de bienes y servicios” serán utilizadas, indistintamente, con el mismo significado. Igual sucede con las palabras “armonización” y “compatibilización”, que corresponderán a la técnica de aproximación legislativa que plantea como fin la reducción de las diferencias entre las distintas legislaciones, para eliminar distorsiones y generar efectos similares.

Se pretende, inicialmente, elaborar consideraciones sobre asuntos importantes y hasta polémicos, así como adoptar algunas posturas, o sea, formar una base sólida sobre los temas que serán tratados en el desarrollo del trabajo. Según lo dicho, el primer capítulo trata de los aspectos conceptuales del proceso de integración regional y de la tributación sobre el consumo.

El segundo capítulo abordará el contexto histórico que llevó a la formación del Mercosur hasta su estado actual y, además, se va a hacer un breve comparativo hacia el proceso de integración sucedido en la Unión Europea (UE).

A continuación, en el tercer capítulo, se hará una exposición de los impuestos que gravan el consumo en los Estados Partes y de las diferencias y semejanzas existentes entre ellos.

En el cuarto y último capítulo, se discutirán los desafíos, perspectivas y posibilidades de armonización tributaria de dichos impuestos, así como las expectativas y desafíos futuros para que el Mercosur pueda alcanzar los objetivos establecidos en el Tratado de Asunción y consolidarse como un Mercado Común que busca superar las diferencias socio-económicas que podrían impedir el crecimiento armónico de los países del bloque.

Para abordar el tema en su complejidad, se ha utilizado el método comparativo, considerando las divergencias entre los sistemas tributarios de los Estados Partes, sus asimetrías y sus convergencias. Mediante el uso de este método, el tema fue analizado como un proceso en constante construcción y mutación.

## 1 EL PROCESO DE INTEGRACIÓN Y LA TRIBUTACIÓN SOBRE EL CONSUMO

### 1.1. Globalización e integración

Después de la 2ª Guerra Mundial, se siguieron las reuniones de Bretton Woods, definiendo el Sistema Bretton Woods de supervisión económica internacional, donde fueron establecidas las reglas para las relaciones comerciales y financieras entre los países más industrializados del mundo. En la ocasión, fueron creadas entidades supranacionales, entre ellas el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial, las Organizaciones de las Naciones Unidas (ONU) y hubo el intento de crearse la Organización Mundial del Comercio (OMC), pero, debido al veto de Estados Unidos, su creación no fue aprobada. Sin embargo, en las reuniones que se devinieron fue aprobado el Acuerdo General de Tarifas y Comercio (GATT), disponiendo sobre normas reguladoras del comercio mundial (Barral, 2000, p. 23).

Uno de los principales objetivos del GATT es la reducción de las barreras arancelarias y no arancelarias entre los países integrantes, fundamentada en el principio de que la concesión hecha a uno de los integrantes se extiende automáticamente a los demás signatarios del acuerdo.

Durante algún tiempo, el mundo económico se quedó dividido en dos grupos. De un lado estaban los países que integraban el acuerdo del GATT y de otro, los países socialistas que adoptaban políticas proteccionistas de sustitución de importaciones y no se interesaban en participar del acuerdo. Después de algunos años, en la reunión realizada en Uruguay en 1975, denominada Rodada de Uruguay, el GATT pasó a la denominación de OMC, y viene percibiéndose gradualmente su importancia con el crecimiento del número de países participantes y/o interesados en formar parte de ella.

Paralelamente a la gran estandarización ocurrida en el comercio internacional con el GATT, y posteriormente con la OMC, el fenómeno de las integraciones regionales empezó a conquistar gran espacio y a sufrir substancial evolución, principalmente después de la firma del Tratado de Roma, que instituyó la Comunidad Económica Europea -CEE- y la Comunidad Europea de la Energía Atómica -EURATOM-, la primera se proponía a integrar la economía de los países-miembros con el establecimiento de la unión aduanera y de un mercado común, y la segunda tenía el objetivo de fomentar la cooperación en el desarrollo y utilización de la energía nuclear y elevación del nivel de vida de los países-miembros. A continuación se produjo el desarrollo de las Comunidades Europeas. Tales acuerdos regionales pasaron a dar nueva dinámica al orden económico mundial, denotando ante la política de liberalización económica una inclinación regionalista, con la creación de acuerdos de zonas económicas preferenciales.

El artículo XXIV del GATT (1947) reconoce la necesidad de una mayor integración de las economías nacionales a través de acuerdos regionales para la formación de zonas económicas preferenciales, eliminando barreras y obstáculos para el desarrollo conjunto de determinadas regiones. De este modo, a partir del inicio de los años 90, pasó a predominar en las economías del mundo todo el proceso de globalización, con la adopción del modelo “cuanto más libre el mercado, más

dinámica la economía” y la propuesta universal de la globalización empezó a influenciar las decisiones de los gobernantes.

La globalización es un proceso político que tiende a la integración de los países, nació desde las innovaciones tecnológicas y de la revolución de las comunicaciones y presenta consecuencias económicas, sociales, culturales y políticas (Granillo, 2009, p. 7), así como jurídicas, a escala mundial. El rasgo sobresaliente de este fenómeno mundial fue el acceso a los mercados financieros, también identificado como liberalización de los flujos de capital, rompiendo las barreras físicas y jurídicas anteriormente existentes. En este escenario, se internacionalizó el sistema bancario, así como se intensificó el flujo de capitales, mercancías, personas y servicios. Se resalta que, con el advenimiento del avance tecnológico y de la red mundial de computadoras (Internet), se presenció una mundialización del conocimiento y el acceso a la información pasó a ser instantáneo.

La idea de formar bloques económicos surge de la necesidad de atender a los intereses específicos que, consecuentes de la globalización, extrapolan los límites de los Estados nacionales e impulsan la estructuración de grandes espacios económicos para favorecer y fortalecer la competencia entre países.

Por tanto, es importante comprender este movimiento, llamado integración. Según More (2002), el término integración surgió entre 1939 y 1942, como una expresión a ser utilizada para que se repensase la organización política, económica y social en un mundo que se reestructuraba después de un largo período de guerra. Para Belassa (1961), *apud* More (2002), el concepto de integración puede ser visto como un proceso (conjunto de medidas que se proponen a abolir la discriminación), y situación (ausencia de formas discriminatorias entre las economías nacionales). Ya Myrdal (1996), *apud* More (2002), ve la integración como “un proceso socioeconómico capaz de destruir las barreras económicas existentes entre los participantes en la actividad económica, no estableciendo cualquier distinción entre integración nacional e internacional”.

More (2002) cita también el enfoque clásico, que comprende la integración como la abolición de barreras entre las naciones, permitiendo la libre circulación de mercancías, personas y capitales, con el fin de eliminar las distorsiones políticas y sociales entre los países.

En conclusión, se puede decir que integrar es compatibilizar o uniformizar reglas, o sea, reducir diferencias para viabilizar la circulación comercial. La integración tiene un objetivo claro: retirar las barreras de los ordenamientos jurídicos nacionales al libre tránsito de los cambios internacionales. En este sentido, el comercio internacional requiere la abolición de los obstáculos arancelarios a través de la aproximación de las políticas de comercio exterior.

La integración regional emerge en el escenario internacional como resultado de acuerdos políticos entre países vecinos y geográficamente próximos, objetivando ventajas de cooperación consecuentes de ese proceso. Expresa las características e inclinaciones de la economía capitalista global y sus referencias específicas de interdependencias y de exacerbadas disputas entre los grandes conglomerados concurrentes, cuyos intereses mundializados trascienden límites geográficos y objetivos políticos de sus Estados nacionales (Oliveira, 1999, *apud* Saldanha, 2008, p.

18). Desde el enfoque dado, se percibe que la integración regional es vista como una opción, no para controlar la globalización, que es inevitable, pero para preservar la libre competencia del comercio entre los países, de forma a minimizar las disparidades económicas y sociales que excluyen los países menos desarrollados.

De este modo, la creación de estos bloques puede mejorar las relaciones entre los países-miembros, dado que se trata de países vecinos o que poseen afinidades culturales y comerciales, posibilitando el aumento en las transacciones económicas, o sea, se podría decir, que el éxito del todo fortalece cada una de las partes. Es decir, que si los países que comparten de la misma realidad, o la misma situación geográfica, se comprometan a prestar mutuo auxilio para el desarrollo de una región, esta como un todo se fortalecerá, y los Estados que la constituyen también se fortalecerán, por consecuencia.

En este sentido, Husek (2012) concluye que “la regionalización se da como un camino natural en la era del globalismo”. Los Estados se unen para la defensa de sus intereses, propician nuevas oportunidades a sus nacionales, que acaban por ampliar sus posibilidades profesionales, sociales, culturales y económicas y se imponen con otro ropaje, como nuevos interlocutores en el mundo globalizado. Aún, según el autor, “los países casan sus intereses y buscan negociar con otros bloques en igualdad de condiciones”.

## **1.2. Soberanía e integración**

Las transformaciones mundiales recientes y el proceso de integración de países en bloques, al mismo tiempo que elevan la importancia del derecho internacional, también cuestionan el concepto del ejercicio de la soberanía.

Así que es importante comprender lo que es “soberanía”. Y, en busca de un significado, se entiende que tal instituto jurídico envuelve el cumplimiento de cláusulas que hacen repercutir en el orden interno las decisiones tomadas por las partes. Tal concepto, así como la autonomía del propio Estado y el interés en la colaboración internacional han evolucionado y, por consiguiente, han desgastado los poderes tradicionales del Estado soberano delante de la nueva estructura dictada por los fenómenos integracionistas y las comunidades supranacionales.

Hoy por hoy, “soberanía”, en sentido amplio, corresponde al poder de mando en última instancia, en una sociedad política y, consecuentemente, es este poder que diferencia esa sociedad de las demás asociaciones humanas, en cuya organización no se encuentra este poder supremo, exclusivo y no derivado (Fiori, 1998, p. 2).

De acuerdo con Saldanha (2008, p. 29), la soberanía posee una doble faz: la interna y la externa. Internamente, el soberano representa la voluntad de sus gobernantes y ejerce el poder que le es otorgado por el pueblo. Se manifiesta en los diferentes poderes del Estado: legislativo, ejecutivo y judicial, que permiten al Estado su autodeterminación. Ya el aspecto externo de la soberanía corresponde al derecho a la independencia. Este derecho, según Silva (2008, p. 286), se refleja tanto en la soberanía interna como en la externa, y en esta última, se manifiesta en cuatro actividades básicas: por el derecho que los Estados tienen de celebrar tratados con otros Estados

(derecho de convención); por el respeto mutuo entre los Estados, con relación a la frontera, jurisdicción, régimen político; por el derecho de legación que es el derecho de un Estado hacerse representar en otros Estados y por el derecho de negociar, comercializar con otros Estados.

La transferencia de atribuciones, jurisdicciones y poderes de gobierno que determina, en gran parte, los modelos de integración regional, establece de inmediato los conflictos ante la soberanía de los Estados y la integración de los Estados soberanos. Por otra parte, las relaciones del bloque regional se establecen desde la creación de una unidad común, un mismo centro de referencia, lo que implica en la organización de intereses compartidos, figurando cada Estado como parte de un todo, como un organismo en la búsqueda de un objetivo mayor.

Por lo tanto, la existencia de un derecho comunitario como objeto de la ciencia del derecho solo fue posible desde el momento en el que fueron atribuidas potestades propias de los Estados Nacionales a las instituciones supranacionales, generando, en consecuencia, una delimitación de atribuciones en el plano interno y externo.

Los Estados Partes, de esta forma, independiente de la atribución de parte de sus potestades a organismos supranacionales, permanecen soberanos y participan del poder de decisión de las organizaciones comunitarias, donde ejercen conjuntamente competencias y responsabilidades, las cuales no tendrían si actuaran únicamente en escala nacional.

Se puede afirmar, bajo esta perspectiva, que la organización comunitaria corresponde a una organización interestatal autónoma, que presupone un ordenamiento jurídico propio, a favor de los cuales, los países-miembros habrán renunciado a parte de su soberanía. No es, por tanto, un poder extranjero sobre los países-miembros, sino el ejercicio común de ciertas atribuciones que les son propias. Es un derecho nacido de fuentes comunitarias, instrumento del interés común de todos sus integrantes.

Como dice Castro (2003, p. 175), es cierto que los principales factores de producción e intercambio son fácilmente transferidos a través de las fronteras, dando la impresión de que los Estados Partes tienen menos poder para regular tales cambios: “la declinación de la soberanía de los Estados-nación no significa que la soberanía haya desaparecido. La soberanía tiene una nueva forma, compuesta de organismos nacionales y supranacionales, unidos bajo una nueva y única lógica”.

El derecho comunitario, desde el punto de vista de un derecho común a una Comunidad de Estados, presenta, así, atributos que garantizan su aplicación en el orden interno de los Estados Partes, sin que tal aplicabilidad represente, en última instancia, una agresión al ejercicio del poder soberano.

Se trata, por tanto, de un derecho autónomo, ya sea por su orden supraestatal, o por su finalidad en la congruencia de intereses comunes, que se inserta como tal en los órdenes jurídicos internos, pudiendo incluso ser aplicado directamente de acuerdo con las disposiciones constitucionales de cada Estado Parte, lo que exige una aplicación uniforme en todo el espacio de la

Comunidad que facilite la cohesión y la seguridad jurídica en la concretización de los objetivos allí anhelados.

Teniendo en cuenta lo anterior, una de las indagaciones que envuelven mayor preocupación, en cuanto al estudio del Mercosur, es justamente la configuración o no de un derecho comunitario. Por el momento, está descartada la posibilidad de adopción de un régimen de derecho comunitario por el bloque, pues el Protocolo de Ouro Preto (1994), que trata de la estructura institucional del Mercosur, no previó órganos supranacionales como el modelo existente en la UE.

Es importante dejar claro que el Mercosur se pauta por las reglas del Derecho Internacional Público, según las cuales la entidad está descentralizada, o sea, no existe una autoridad central capaz de, coercitivamente, imponer las reglas que deberán ser adoptadas por el bloque económico. Queda a los Estados Partes el buscar solución de los conflictos a través de los medios diplomáticos (negociación directa, mediación, arbitraje), y, en la hipótesis de la no observancia de una norma libremente acordada, quedará al Estado infractor su responsabilidad internacional ante los demás Estados, al cual será lícito aplicar medidas restrictivas o de efecto equivalente, o incluso, la suspensión o denuncia del Tratado que lo instituyó (artículo 22 del Protocolo de Brasilia -Brasil, 1993, protocolo firmado para la solución de controversias en el ámbito del Mercosur, y artículo 60 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados -Brasil, 2009, suscrita con el fin de codificar el derecho internacional consuetudinario de los tratados). Estas son las características del carácter inter-gubernamental, por el cual las decisiones son tomadas según los intereses de los propios Estados.

La ausencia de características como la especificidad, la primacía del orden jurídico comunitario, bien como de una estructura supraestatal y de la aplicabilidad directa de las disposiciones comunitarias, resulta en factor que agrava y dificulta el proceso de integración y, por consecuencia, la concretización de una práctica jurídica armonizada.

Se observa que los procesos de integración no afectan la soberanía, incluso de aquellos que, por ser de naturaleza comunitaria, exijan compromisos profundos entre sus miembros, pues tales procesos se revelan como producto de la voluntad soberana de los Estados que, caso decidan integrarse, mantendrán la posibilidad jurídica de modificar su decisión, en las condiciones estipuladas; y, caso decidan, podrán separarse nuevamente. Sin embargo, mientras permanezcan unidos, tienden a incrementar su poder en el ámbito internacional, que, de hecho, constituye una afirmación de las soberanías particulares de cada uno de ellos.

### **1.3. Las técnicas de aproximación legislativa: coordinación, armonización y uniformización**

La integración comunitaria supone que los Estados Partes realicen, en sus ordenamientos internos, la armonización y la necesaria compatibilización de las normas jurídicas para hacer con que el proceso de integración sea verdaderamente efectivo, tal como prevé el artículo 1º del Tratado de Asunción (Brasil, 1991):

Los Estados Partes deciden constituir un Mercado Común, que debe estar conformado al 31 de diciembre de 1994, el que se denominará «Mercado Común del Sur» (Mercosur).

Este Mercado Común implica:

- 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 otra medida equivalente;
- El establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados y la coordinación de posiciones en foros económico, comerciales, regionales e internacionales;
- La coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes: de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes;
- El compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.

Como se observa, el Tratado de Asunción se refiere, apenas, a la coordinación y a la armonización, no haciendo cualquier referencia a la uniformización de las normas, incluso, porque se propone solamente la constitución de un mercado común. Así que, entre las armonizaciones legislativas necesarias, la que más necesita cuidado y atención es la tributaria, especialmente en el caso de Brasil, por factores que serán ampliamente abordados a lo largo de este trabajo, ya que actúa directamente tanto en la estructura federal del Estado y en cuestiones de atribución constitucional, como ejerce influencia directa sobre la economía y sus sectores. De tal manera que el derecho tributario es, sin duda, materia prioritaria y esencial a la armonización legislativa. En gran parte, porque puede afectar la eficiencia consecuente del mercado ampliado, en la medida que determina las condiciones de competencia y la distribución geográfica de las inversiones (PITA, 1996, p. 122). En este sentido, conviene profundizar las técnicas de aproximación legislativa: coordinación, armonización y uniformización.

### 1.3.1. *Coordinación*

El actual contexto de las relaciones internacionales se inserta en este nivel de aproximación. Desde el punto de vista clásico, es un entendimiento sencillo entre Estados, donde ni los gobiernos, ni los legisladores y ni los jueces pueden ignorar la existencia de un conjunto de órdenes jurídicos nacionales, regionales e internacionales. En este caso, no hay jerarquía. El plano aplicable es el horizontal. Desde el punto de vista del derecho internacional, las fuentes no se encierran apenas en los tratados, sino también en las costumbres y en otras expresiones (Delmas-Marty, 2006).

En el escenario de la integración, la coordinación envuelve más las negociaciones y el compromiso en tratar determinado asunto, de lo que efectivamente trabajar dirigido a la realización de transformaciones propias del proceso de integración. En este sentido, significa solo eliminar los contrastes existentes entre los ordenamientos jurídicos internos de los Estados-miembros.

### 1.3.2. Armonización

Para Delmas-Marty (2006), se puede concebir la armonización como una opción a la codificación, un proceso nuevo y original que se propone cumplir los objetivos de la integración, normativa y jurisdiccional. Es una integración imperfecta sin imponer la unificación. Así, si el aislamiento es imposible en la coordinación, la codificación es imposible en la armonización. En la coordinación había un cruce horizontal entre diversos contextos jurídico-normativos. La armonización insta una relación del tipo vertical entre lo superior -nivel internacional, regional o mundial- y lo inferior -nivel nacional.

La armonización es más profunda que la coordinación. Su utilización lleva, en última instancia, a la aproximación de las diferentes legislaciones, pudiendo en el porvenir llegarse a la uniformización. Así, cuando se desea armonizar dos o más normas, se busca eliminar todo lo que se opone, para que las mismas produzcan efectos análogos cuando se apliquen. Dicha aproximación no se da en carácter general, debiendo ser efectiva en los sectores fundamentales al éxito del proceso de integración.

Armonizar no significa, por lo tanto, unificar legislaciones, sino crear condiciones para reducir los abismos existentes en la capacidad competitiva y, principalmente, en el flujo de bienes y capitales en un mismo proceso de integración.

### 1.3.3. Uniformización

En una escala de crecimiento, la coordinación sería apenas un bosquejo para la integración, mientras que la armonización sería el medio del camino, y uniformización o unificación, sería el fin, representando una integración perfecta, e incluso, utópica (Saldanha, 2007).

Con el pasar del tiempo y acertada voluntad política, puede la armonización dar lugar a la uniformización, sin embargo, se puede decir que dicha metodología quizá no sea la más adecuada, pues acaba por desconsiderar aspectos económicos y culturales de los países-miembros de los organismos en formación.

## 1.4. Fases de integración económica

La formación de bloques económicos está fundamentalmente idealizada desde una regionalización, pues está integrada al concepto de una misma característica y situación geográfica que refleja una realidad común. Esta regionalización resulta de todo un proceso de globalización que el mundo viene sufriendo, con la formación de diversos bloques económicos que buscan fortalecerse en conjunto y, por consecuencia, individualmente.

Es importante conocer sobre cómo se da la formación de un bloque regional, pues, en este proceso se incluyen las discusiones acerca de su organización tributaria institucional. La formación de bloques económicos no es objetivo que se alcanza repentinamente. Es un proceso tan complejo que afecta definitivamente toda la estructura y la legislación interna de cada Estado involucrado en la apertura de concesiones mutuas y procedimientos de adaptación de la norma frente

a la nueva realidad que se pretende construir y aplicar. No obstante, por dicha complejidad, este proceso de regionalización es moldeado en diversas etapas, conforme la mayor o menor integración planeada.

En general, con algunas raras excepciones, la actual sistematización doctrinal manifiesta opiniones comunes sobre las formas de integración, donde se puede atribuir individualmente a las mismas algunas características peculiares. Según Belassa (1961), *apud* Granillo (2009, p. 28), las distintas fases de integración económica se dividen en cinco modalidades, según la intensidad y los grados de integración económica (zona de libre comercio, unión aduanera, mercado común, unión económica y monetaria e integración total) y esta será la clasificación adoptada en este trabajo, conforme será detallado más adelante. Algunos autores admiten una sexta modalidad, denominada “área” o “zona de preferencia o de intercambio preferencial”, categoría que se inserta como primera modalidad, por ser de lazos menos intensos. Esta modalidad corresponde a una forma de integración que se traduce en el hecho de dos o más países atribuir a sus respectivas producciones un tratamiento diferenciado en materia aduanera, diferente con relación a aquel aplicable a los bienes importados de otros Estados.

El GATT (1947), en su artículo XXIV, el cual no sufrió modificación en el nuevo GATT (1994), que mantuvo la vigencia del de 1947, reconoce la necesidad de una mayor integración de las economías nacionales a través de acuerdos regionales para la formación de zonas preferenciales, eliminando barreras y obstáculos para el desarrollo conjunto de determinadas regiones, admitiendo integraciones regionales tanto del tipo de zona de libre comercio como de unión aduanera y análogo. Sin embargo, Soares (1995), *apud* Saldanha (2008, p. 39), observa que:

La creación de un régimen preferencial entre pocos Estados y que no se aplica a terceros Estados, contraria frontalmente el principio de la extensión de ventaja, favor, inmunidad o privilegio a todas las Partes del GATT. Tales fenómenos son típicos de las organizaciones regionales de integración económica, donde los Estados Partes crean, en la terminología del GATT un “territorio aduanero” donde vigora un sistema preferencial entre ellos, con la exclusión de otros Estados. No obstante, delante de la modesta experiencia de la unión aduanera que, a la época del nacimiento del GATT existía entre Bélgica, Luxemburgo y Países Bajos, el Benelux, los redactores de las primitivas reglas del GATT tuvieron la idea de establecer como una de las excepciones a la regla de la cláusula de la nación más favorecida, el permiso, en el artículo XXIV, de la existencia de uniones aduaneras y de zonas de libre comercio, en las condiciones señaladas en el mismo.

El párrafo 4º, artículo XXIV del GATT no solo permite la existencia de la zona de libre comercio y la unión aduanera como también las incentiva:

Las partes contratantes reconocen la conveniencia de aumentar la libertad del comercio, desarrollando, mediante acuerdos libremente concertados, una integración mayor de las economías de los países que participen en tales acuerdos. Reconocen también que el establecimiento de una unión aduanera o de una zona de libre comercio debe tener por objeto facilitar el comercio entre los territorios constitutivos y no erigir obstáculos al de otras partes contratantes con estos territorios.

Tal artículo, también enumera las condiciones de las formas de integración que legitiman su inclusión en las excepciones a las reglas del GATT, expresamente permitidas. Para mejor comprensión, serán presentadas dichas condiciones siguiendo el orden de intensidad (de menor a mayor), que caracterizan cada una de las modalidades. Sin embargo, es necesario aclarar que se trata de una elaboración teórica, o sea, no implica que un proceso de integración deba necesariamente respetar esta secuencia y ni que estas categorías teóricas se presenten siempre de forma pura.

#### 1.4.1. Zona de libre comercio

El apartado b) del párrafo 8 del artículo XXIV del GATT (1947) define lo que sería una zona de libre comercio:

b) se entenderá por zona de libre comercio, un grupo de dos o más territorios aduaneros entre los cuales se eliminen los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (...) con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de los territorios constitutivos de dicha zona de libre comercio.

Esta etapa pretende establecer la libre circulación de mercaderías sin barreras o restricciones cuantitativas o arancelarias, conservando los Estados que la integran, total libertad en las relaciones con terceros países no integrantes de la zona, en materia de importación y exportación. Restricciones arancelarias son aquellas implementadas por medio de tributos. De esta forma, un Estado Parte no puede cobrar impuesto de importación de mercancía de otro Estado Parte cuando el bloque tenga característica integrativa comercial; así como, no puede, a través de cuotas, limitar el número de productos que pueden ser importados del otro Estado Parte. Esta sería una restricción cuantitativa.

En otras palabras, se puede decir que la zona de libre comercio corresponde a una región compuesta por dos o más países que se comprometen a suprimir las trabas aduaneras y comerciales recíprocas, manteniendo cada país sus gravámenes propios con relación a terceros Estados. En esta forma de asociación, los países integrantes deciden eliminar todas las restricciones arancelarias y no arancelarias internas del bloque, mediante el mantenimiento de un sistema arancelario individualizado para cada país, utilizado frente a las relaciones comerciales internacionales con los demás Estados.

De acuerdo con Granillo (2009, p. 31), cabe resaltar que la mayor parte de los procesos de integración en desarrollo en la actualidad, como el Mercosur, Pacto Andino (CAN), Mercado Común Centro-Americano (MCCA), Mercado Común del Caribe (CARICOM), adoptan de hecho, por la falta de cumplimiento de las condiciones para llegar a ser uniones aduaneras, o de derecho, esta tipología, como el Tratado de Libre Comercio de América del Norte -NAFTA, Grupo de los 3, Estados Unidos-Israel, Asociación Europea de Libre Comercio -AELC, etc.

#### 1.4.2. Unión aduanera

La unión aduanera también se encuentra conceptualizada en el apartado a) del párrafo 8 del artículo XXIV del GATT (1947):

a) se entenderá por unión aduanera, la substitución de dos o más territorios aduaneros por un solo territorio aduanero, de manera:

i) que los derechos de aduana y las demás reglamentaciones comerciales restrictivas (...) sean eliminados con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales entre los territorios constitutivos de la unión o, al menos, en lo que concierne a lo esencial de los intercambios comerciales de los productos originarios de dichos territorios; y

ii) que, a reserva de las disposiciones del párrafo 9, cada uno de los miembros de la unión aplique al comercio con los territorios que no estén comprendidos en ella derechos de aduana y demás reglamentaciones del comercio que, en substancia, sean idénticos;

En la unión aduanera, además del libre comercio entre los países integrantes, se adopta un arancel común. Esto quiere decir que tampoco se puede cobrar impuestos de importación y exportación sobre los productos de origen o con destino a otros países integrantes del bloque, estos integrantes establecen una política común de alícuotas y tasaciones en cuanto a la entrada de productos provenientes de países extraños al bloque -terceros Estados, proponiéndose una cobranza uniforme en todos los países-miembros del bloque. Esta medida es fundamental para permitir el equilibrio comercial, económica y políticamente, entre los miembros. Un desequilibrio entre los miembros, en los aranceles aplicados a países extraños al bloque, provocaría una “guerra” entre los mismos, debido a la disputa entre ellos por la entrada de recursos externos, lo que resultaría en gran tensión y desmoronaría todo el bloque. Es en esta área que, más adelante, será enfocada la importancia de la armonización tributaria.

Se agrega, así, un ingrediente más en la liberalización comercial presente en las zonas de libre comercio, concretado por la adopción por parte de los países-miembros de un Arancel Externo Común -AEC- en la entrada de productos y mercancías provenientes de terceros Estados. En una zona de libre comercio, los países solamente están obligados en principio a cobrar arancel cero en el comercio intrazona, por otra parte, cada uno puede fijar sus propios aranceles para el comercio extrazona. En la hipótesis de adopción de la unión aduanera, existe necesariamente un AEC, a través del cual todos los Estados participantes deben imponer los mismos gravámenes para un idéntico producto importado foráneo a la región. Justamente por eso, se dice que el Arancel es Externo, solamente válido para el comercio extrazona; y común, quiere decir, igual en todos los países integrantes del bloque. Según Saldanha (2008, p. 43), la adopción de un AEC “denota una mayor profundidad y un mayor comprometimiento integracionista, por parte de los Estados integrantes del bloque económico. En esa fase, los Estados pasan a negociar como bloque y no más individualmente, como ocurre en las zonas libres de comercio”.

### 1.4.3. Mercado común

La tercera etapa consiste en la constitución de un mercado común, en que, además de la unión aduanera, se admitiría la libre circulación de los demás factores de producción: capital y trabajo, permitiendo el libre establecimiento y la libre prestación de servicios profesionales. Esta libre circulación, sin cualquier restricción, presenta un factor importante de riesgo: la competencia desleal. Un desequilibrio económico interno acentuado entre los Estados integrantes podría inducir empresas a abandonar países con altas cargas de tributación, con mercado consumidor deficiente o mano de obra más cara, para instalarse en un país vecino, que presente mayor flexibilidad tributaria y laboral, mano de obra más barata o mercado más fuerte.

En otras palabras, un mercado común implica no solo la integración de los mercados de productos, lograda a través de la liberalización del comercio que va, posteriormente, resultar en la unión aduanera, sino también la integración de los mercados de factores productivos en el interior del bloque.

### 1.4.4. Unión económica y monetaria

La unión económica se da cuando los países integrantes de un mercado común avanzan un grado adelante en el proceso, coordinan y unifican sus políticas internas, ya en materia monetaria, fiscal, industrial, agrícola, o en un conjunto de ellas. Constituye una de las etapas más evolucionadas del proceso de integración y, cuando la coordinación o unificación se hace en el área monetaria, suele ser designada como “unión económica y monetaria”, tal como ocurrió con la UE desde la entrada en vigor del Tratado de Maastricht en 1993 (Granillo, 2009, p. 34).

En las palabras de Saldanha (2008, p. 47), las principales características son: adopción de una moneda única, de un sistema monetario común y de la implantación de políticas internas y externas comunes. En esta fase, es presentado un Banco Central de la Unión, que aplica las directrices de la política monetaria a ser seguida, además de adoptar una moneda única. En la UE, como ejemplo, ya circula el Euro como moneda única, y ya fue constituido un banco central, que emite y regula la moneda.

La unión económica y monetaria se diferencia del mercado común porque combina la supresión de restricciones a los movimientos de mercancías y factores de producción con un determinado grado de armonización de políticas nacionales, eliminando así las discriminaciones consecuentes de estas políticas.

### 1.4.5. Integración total

Se verifica la integración total cuando son abolidas las barreras al comercio de las mercancías, con el establecimiento de un AEC, cuando es autorizada la libre circulación del trabajo y del capital, y, también, cuando es plenamente perfeccionada la armonización de las respectivas políticas comerciales y sociales. Con la integración total, se adopta una única política monetaria, fiscal, social y de desarrollo económico para todo el conjunto de los Estados Partes, delegando a un

conjunto de órganos, centrales y competentes, los poderes de elaboración y aplicación de toda esa política uniforme.

Granillo (2009, p. 35) afirma que esta etapa final no puede funcionar sin una autoridad supranacional, cuyas decisiones obliguen no solo a los Estados integrantes del proceso, sino también a los habitantes de cada uno de ellos. Para este autor, un ejemplo exitoso de esta integración total es el de Estados Unidos de América, donde sus cincuenta Estados cedieron a una autoridad central las facultades para el establecimiento de una política exterior común, moneda común y fuerzas armadas comunes, y otro ejemplo es el de la Unión de las Repúblicas Socialistas Soviéticas, antes de su fragmentación.

### **1.5. Tributación sobre el consumo**

En este trabajo no se pretende defender una u otra posición teórica, sino establecer las diversas perspectivas con el designio claro de mejor indicar y localizar el objeto central del trabajo y tornar comprensibles las características propias de algunos tributos, como, por ejemplo, las especies tributarias elegidas como centrales en el proceso de integración económica por la facilidad de coordinación y armonización tributaria. Por otro lado, es necesario aclarar que los conceptos y clasificaciones aquí tratados están basados en la legislación y doctrina brasileñas.

Previamente, es importante entender el concepto de tributo. Según el artículo 3º del Código Tributario Nacional -CTN- (Brasil, 1966), “tributo es toda prestación pecuniaria compulsoria, en moneda o cuyo valor en ella se pueda expresar, que no constituya sanción de acto ilícito, instituida en ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada”.

En cuanto a la clasificación de los tributos, esta no es pacífica por la doctrina con relación a los préstamos obligatorios (préstamos instituidos solo en situaciones de necesidad de inversión pública de carácter urgente) si se clasifican como especie tributaria o no. Sin embargo, como esta discusión es irrelevante para el desarrollo del trabajo, no será incluida, resultando así solo cuatro modalidades:

- Impuesto: tributo cuya obligación tiene por hecho imponible una situación independiente de cualquier actividad estatal específica, relativa al contribuyente (artículo 16, CTN);
- Tasa: tiene como hecho imponible el ejercicio regular del poder de policía, o la utilización, efectiva o potencial, de servicio público específico y divisible, prestado al contribuyente o puesto a su disposición (artículo 77, CTN);
- Contribución por mejora: es instituida para costear obras públicas que proporcionen valorización inmobiliaria, teniendo como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento en el valor que de la obra resulte para cada inmueble beneficiado (artículo 81, CTN);
- Contribución social: engloba la contribución de intervención en el dominio económico, la contribución de interés de categorías profesionales o económicas y la contribución a la seguridad social (Machado, 2012, p. 66).

Por otro lado, también es importante resaltar la clasificación señalada por Gassen (2013, p. 60-61), que clasifica los tributos de la siguiente forma:

*tributos sobre la renta* -cuando por intermedio de la hipótesis de incidencia se elige la entrada de riqueza en el patrimonio del contribuyente;

*tributos sobre el consumo* -cuando el tributo elige el gasto de la riqueza, el gasto del patrimonio gravando así el consumo de riquezas;

*tributos sobre el patrimonio* -cuando se opta por gravar la riqueza ya incorporada al patrimonio del contribuyente.

Ya que este proyecto está enfocado hacia la tributación sobre el consumo, es posible excluir del análisis las siguientes especies tributarias: la tasa, debido a la necesidad de contraprestación de un servicio público prestado al contribuyente; la contribución por mejora, pues está asociada a la realización de una obra; la contribución social que, por su naturaleza, la deja fuera de los límites del tema a ser tratado; de modo que los análisis realizados estarán restringidos a los impuestos que gravan el consumo. Por otro lado, existen varios criterios que pueden ser utilizados para la clasificación de los impuestos, sin embargo, serán utilizados apenas aquellos útiles a la discusión referente al consumo.

Aceptando que los impuestos pueden alcanzar una, varias o todas las fases del proceso productivo o comercial, ellos pueden ser clasificados como monofásicos o plurifásicos (o multifásicos). Monofásico por el hecho del impuesto gravar apenas una fase del proceso productivo o del ciclo comercial. Será multifásico el impuesto que gravar más de una o todas las fases del proceso productivo o del ciclo comercial.

Considerando los impuestos multifásicos, es posible clasificarlos en acumulativos y no acumulativos. Impuesto acumulativo o también denominado en “cascada” es aquel que incide en varias fases de circulación del bien sin deducirse el valor que ya incidió en las fases anteriores. Impuesto no acumulativo es aquel que incide en varias fases del proceso productivo apenas sobre el valor que en aquella fase se agregó, o aún, se puede gravar todo el valor acumulado del bien, desde que se deduzca el valor gravado en las fases anteriores.

Considerando el gravamen atribuido al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, los impuestos pueden ser clasificados en regresivos, cuando crece el gravamen relativo en razón inversa a la capacidad contributiva del contribuyente, y en progresivos, cuando crece en razón directa.

Otra clasificación se refiere al criterio de la repercusión económica de los tributos, esto es, de la posibilidad de “transferencia” a un tercero del encargo económico representado por el pago de un determinado impuesto. Este es el criterio que fundamenta, en regla, la clasificación entre impuestos directos, cuando no hay repercusión económica, e indirectos, cuando hay. La expresión “directo” puede ser vinculada al concepto de que es el contribuyente aquel quien paga el gravamen, o sea, quien llevará la carga financiera que resulte de la incidencia tributaria. La expresión “indirecto” indica que no será el contribuyente pagará el tributo, sino un tercero. Refiriéndose a estas situaciones, se utiliza respectivamente de la construcción “contribuyente de derecho” y

“contribuyente de hecho”. Será un impuesto indirecto cuando el contribuyente de derecho transfiera al contribuyente de hecho los “costes” tributarios.

También hay que distinguir entre los impuestos que están dirigidos a gravar todos los consumos (impuestos generales sobre el consumo) y los que recaen sobre consumos específicos de determinados bienes y servicios (Gascón, 2013, p. 5).

La tributación que recae sobre el consumo merece tomar precauciones para no volver regresivo el sistema tributario de un país, o sea, tributar de forma más pesada aquellos que poseen menor capacidad contributiva. Esto porque la tributación incidente sobre el consumo no distingue personalmente quién consume la riqueza para estimar si la capacidad contributiva de un contribuyente es mayor que la de otro que consume la misma mercancía.

Otra precaución a tener en cuenta, además de respetar el principio de la capacidad contributiva, es el de considerar el principio de la neutralidad tributaria, ya que la tributación sobre el consumo también recae en una cadena de producción, y así, la imposición tributaria no debe distorsionar el mercado ni las opciones de producción, como también debe evitar que esta se verticalice, o sea, que una misma empresa industrialice y venda al consumidor final, lo que podría afectar la libre competencia y distorsionar los precios.

En ese último punto, es crucial para el buen desarrollo económico de un país, que los tributos sean no acumulativos, evitando la incidencia de impuestos en “cascada” y aumento de los precios.

#### 1.5.1. *Impuestos generales sobre el consumo: un enfoque sobre el IVA y el ICMS*

Por ser la experiencia más exitosa entre todas, cabe destacar la naturaleza del IVA y su perfeccionamiento como impuesto general sobre el consumo, desarrollado en años de experiencia en diversos países. En este sentido, el profesor Torres (2007, p. 69-75) hace breves consideraciones sobre el surgimiento y la evolución del IVA, señalando que en el siglo XIX, como herencia de los tiempos de tributación típica de un estado patrimonial, aún prevalecía la tributación incidente sobre determinados productos o actividades particulares. Eran tributos sobre mercancías, del tipo monofásico, incidentes una única vez, como modalidad de “impuesto único”. Desde esa base, la experiencia francesa hizo aflorar un sistema con rara sofisticación de recursos para tributar los actos de consumo de productos y prestaciones de servicios, con sucesivos avances y perfeccionamientos, hasta llegarse a la versión acabada del IVA.

En 1954, cuando el IVA fue creado, tenía el objetivo de simplificar el sistema tributario francés, sustituyendo los tributos acumulativos. Hubo cierta resistencia, pues no se consideraba, hasta entonces, que este modelo podría ser eficaz en ámbito nacional. Así que la primera experiencia en Francia demostró ser fructífera, por la gran garantía que el impuesto proporcionaba en lo que atañe a la neutralidad fiscal y a la incidencia de carga tributaria menor.

En este mismo período, la Comunidad Europea completaba los ajustes finales para la transición para la unión aduanera. Los derechos arancelarios de los Estados-miembros serían reducidos a

la mitad en 1965, e iniciaban los debates sobre el mecanismo para armonización fiscal del bloque. La Comisión de las Comunidades Europeas entonces contrató al economista alemán Fritz Neumark, con el objetivo de realizar un diagnóstico y proponer soluciones para la cuestión de la tributación sobre la circulación de mercancías. El llamado Informe Neumark concluyó que el sistema francés, al contrario de todos los otros sistemas vigentes en Europa, tenía una característica esencial que solucionaba el problema de la distorsión en los precios, que era justamente el hecho de que el impuesto era no acumulativo, pues aunque este gravase todas las fases de la producción y distribución del bien o servicio, no resultaría en mayores consecuencias al precio y, de esta forma, evitaría un mayor gravamen al consumidor final. Con base en los estudios de Neumark, la Comisión decidió implantar el IVA en todos los países-miembros, como impuesto general sobre el consumo.

Hoy, el IVA se ha convertido en la principal forma de tributación sobre el consumo en diversos países del mundo. El IVA moderno debe ser neutral, su carga debe ser repercutida al consumidor, para no generar distorsiones económicas. La neutralidad impositiva es un atributo cada vez más importante en un mundo interdependiente y competitivo.

En resumen, el IVA es un impuesto indirecto del tipo plurifásico, alcanzando toda y cualquier operación gravosa con venta de mercancías o prestaciones de servicios, considerando que es no acumulativo, para justificar la deducción de los créditos asumidos por todos los sujetos que compartan del circuito económico de encaminamiento del bien o servicio hasta el consumo. Así, el IVA alcanza las operaciones que destinan mercancías a consumo final, calculándose su base imponible por el valor agregado (incremento de valor del bien en la operación), y cuya cobranza del tributo no se acumule al coste del bien durante su circulación por las distintas fases, de tal modo que el montante recaudado por el Fisco sea equivalente a la aplicación de la alícuota sobre el valor agregado final.

La técnica de imposición del valor adicionado en los impuestos incidentes sobre el consumo también es usada, con mayor o menor extensión, por todos los países signatarios del Tratado de Asunción; no obstante, con puntos de diferencia en determinados aspectos, como será discutido en otro capítulo de esta disertación. En Argentina, Paraguay, Uruguay y Venezuela, la atribución para aplicar el IVA es dejada a los gobiernos centrales, mientras que en Brasil hay un amplio impuesto selectivo, el Impuesto sobre Productos Industrializados -IPI- de competencia de la Unión Federal, y un amplio impuesto sobre el consumo, el ICMS, dejado a la competencia de los Estados federados y del Distrito Federal (en verdad, este impuesto posee 27 legislaciones distintas, una para cada uno de los 26 Estados federados y para el Distrito Federal), además del Impuesto sobre Servicios de cualquier naturaleza -ISS, de competencia municipal, que no utiliza la técnica de imposición del valor adicionado y cuya incidencia se da en “cascada”.

Con relación a la imposición sobre el consumo en Brasil, Tôrres (2007, p. 82-85) también formula consideraciones. De acuerdo con el autor, en el origen de la tributación sobre el consumo en Brasil, estaba el Impuesto de la Estampilla que era monofásico y tenía como hecho imponible la emisión de facturas desde las ventas efectuadas. En la CF de 1934, fue atribuido a los Estados federados el Impuesto de Ventas Mercantiles, que después fue sustituido por el Impuesto sobre

Ventas y Consignaciones -IVC, mantenido por las Constituciones de 1937 y de 1946. Era un impuesto plurifásico y acumulativo, gravando cada venta realizada con la alícuota prevista, sin posibilidad de deducciones. En 1965, el IVC fue sustituido por el Impuesto sobre Circulación de Mercaderías -ICM, plurifásico y no acumulativo inspirado en el IVA francés, anterior a la primera Directiva Europea. Al lado del ICM, el IPI, de atribución de la Unión, seguía análogo destino, cuyo origen se encontraba en el Impuesto sobre Consumo, que en el principio era monofásico, sin embargo, pasó a ser plurifásico y no acumulativo.

Había dos fuertes argumentos para la implementación de esa forma de tributación. El primero se refería a la necesidad de instituir impuestos no acumulativos, que llevaría a la descentralización y a la especialización de la actividad económica, alejando la integración vertical de la economía. El segundo, es que facilitaría las exportaciones, simplificando cálculos y permitiendo la eficacia de la política de restitución como incentivo al comercio internacional.

La implantación del ICM tuvo en cuenta el federalismo brasileño, con la creación de mecanismos que asegurasen la justa división tributaria entre Estados federados productores y consumidores y que permitiesen la imposición fiscal eficiente en las operaciones interestatales. Por otra parte, la tributación no acumulativa se originó en la Enmienda Constitucional n° 18, de 1965 (Brasil, 1965), y se incorporó en los principales impuestos plurifásicos (IPI y ICM), volviéndolos similares al IVA europeo, a pesar de modificar y deformar dicho proceso, restringiéndolo a un régimen de compensación de créditos físicos, restrictos a los insumos y productos intermedios.

Durante el régimen militar (1964-1985), los recursos de los impuestos estaban concentrados en la Unión, existiendo una débil autonomía política y financiera de los Estados federados y Municipios, además de la regresividad del sistema, asentada en tributos sobre el consumo. La imposición sobre la renta y el patrimonio de contribuyentes privilegiados era reducida o, incluso, desgravada. Con la promulgación de la CF de 1988, fueron desconcentrados los ingresos de la Unión con la institución de los fondos de participación para Estados federados y Municipios. Surgió un nuevo sistema tributario bajo la égida del federalismo y de la búsqueda de la justicia tributaria. Los entes federados fueron dotados de atribución más amplia y de mayores recursos.

Actualmente, el IPI y el ICMS son no acumulativos y gravan todas las fases del ciclo económico, pero no sobre todos los bienes, transacciones y servicios, algunos de los cuales se encuentran sujetos a otros impuestos, como el ISS. Este sistema no acumulativo resulta en una compensación financiera, de créditos y débitos, donde se compensa lo que sea debido en cada operación relativa a la circulación de mercancías o prestación de servicios con el montante cobrado en las anteriores, según lo previsto en el artículo 155, párrafo 2°, inciso I, de la CF.

En cuanto al método de cálculo del valor añadido, Costa (1978, p. 25) afirma que puede ser puro o sobre base real, de aplicación compleja y difícil y, por eso, no usada en la práctica; y puede darse sobre base financiera, adoptada comúnmente, donde “el valor añadido” es computado mediante deducción del total de las ventas de un período [...] de las adquisiciones de materias primas y materiales secundarios en el mismo período [...]”. El IVA calculado sobre base financiera admite a su vez dos métodos de cálculo: el método de adición, que totaliza todos los componen-

tes del valor añadido de una determinada empresa-contribuyente en determinado período (salarios, intereses, lucro líquido, depreciaciones, etc.); el método de substracción: el de impuesto sobre impuesto (*tax on tax*), en que se obtiene el valor añadido deduciendo del impuesto a pagar el impuesto que gravó los bienes adquiridos en el mismo período.

La CF, en el artículo 155, párrafo 2º, incisos VII y VIII, determina el procedimiento de cálculo del ICMS a ser efectuado:

VII - con relación a las operaciones y prestaciones que destinen bienes y servicios a consumidor final localizado en otro Estado federado, se adoptará:

- a) la alícuota interestatal, cuando el destinatario sea contribuyente del impuesto;
- b) la alícuota interna, cuando el destinatario no sea contribuyente de él;

VIII - en la hipótesis del apartado “a” del inciso anterior, cabrá al Estado federado de la localización del destinatario el impuesto correspondiente a la diferencia entre la alícuota interna y la interestatal;

Como ejemplo del cálculo, se presenta la siguiente situación: suponga que determinado contribuyente “A” del ICMS recibió mercancías para consumo, oriundas de otro Estado federado, con el importe de R\$ 1.000,00 -con el ICMS destacado en nota fiscal de R\$ 120,00. La alícuota interna del ICMS en el Estado federado que se localiza el contribuyente “A” es del 18%. Por tanto, se tiene los siguientes cálculos relativamente al diferencial del ICMS:

1. Importe del ICMS en la operación interestatal: R\$ 120,00 (crédito del impuesto)
2. Importe del ICMS por la alícuota interna en el Estado federado de localización del contribuyente “A”:  $R\$ 1.000,00 \times 18\% = R\$ 180,00$  (débito del impuesto)

Diferencial de ICMS (2 - 1) = R\$ 180,00 menos R\$ 120,00 = R\$ 60,00 (cuota a pagar).

La introducción de la “técnica del IVA” en Brasil se dio, de un lado, con un impuesto federal (el IPI) y otro estatal (el ICM, ahora ICMS), mientras dejaron a nivel municipal casi todos los servicios (ISS), tributados de forma acumulativa. Estos tres órdenes distintos de reglamento legal y contable penalizan al contribuyente, sobrecargándolo de deberes accesorios y tornando el sistema de tributación sobre el consumo demasiado complejo.

Por otro lado, hay características del ICMS brasileño que son altamente indeseables bajo la perspectiva de los elementales objetivos de eficiencia económica, justicia tributaria y practicabilidad. Se trata de:

- el denominado cálculo “interno”, en el que el tipo de gravamen se refiere a un porcentaje de la cantidad total a pagar por la factura, impuesto incluido, y no a un porcentaje del precio de la mercancía. Esta forma de proceder es poco transparente, determina que el tipo de gravamen real sea superior al nominal y se opone a la práctica más extendida en el Derecho comparado. Se ilustra con un ejemplo: si el tipo de gravamen de un Estado federado es del 17% y el importe total de la Factura, ICMS incluido, es de 100 unidades monetarias, 17 correspon-

den al impuesto y las 83 restantes al valor de la mercancía. En cambio, en el caso Español, si el tipo del IVA fuera del 17 por 100 y el precio de la mercancía de 83, la cuota del IVA repercutido sería solo de 14,11 (el 17 por 100 de 83) y no de 17.

- la utilización del criterio híbrido destino-origen en las operaciones interestatales (que será discutido en el próximo tópico) con alícuotas diferenciadas a fin de distribuir los ingresos entre los Estados federados exportadores e importadores, y distinguir las ventas entre intermediador y consumidor final (en este último caso, la incidencia se da por el principio de origen). Este criterio, además de su complejidad, dificulta la práctica del comercio internacional;
- la exclusión de los servicios de la incidencia del ICMS, imposibilitando la utilización del sistema débito y crédito, y sometiéndolos a la tributación acumulativa, en el ISS, lo que aleja la deseada neutralidad del sistema fiscal;
- el proceso en “cascada”, dado que en el ICMS, algunos gastos no se pueden deducir debido a que no integran directamente el costo de producción de los bienes que constituyen la actividad principal del contribuyente. Por ejemplo, los servicios de electricidad y telecomunicaciones sólo son deducibles si forman parte del costo directo de la empresa;
- la “guerra fiscal” entre Estados federados y entre Municipios, debido a la concesión de favores y estímulos indirectos, resultando en la competición tributaria entre los entes federados.

Al comparar dichos impuestos que gravan el consumo, Derzi (1999, p. 17-30) recuerda, con mucha propiedad que, a pesar del IVA modelo europeo asemejarse a los principales impuestos brasileños que gravan el consumo, a saber, el IPI -federal, y el ICMS -estatal, ambos, como aquel, son no acumulativos, según determina la propia CF, sin embargo, estos presentan grandes distinciones con relación al IVA, entre las cuales se destacan:

- La hipótesis de incidencia del IVA europeo tiene un ámbito más amplio, incluyendo, no solo las operaciones de industrialización, sino también las de circulación de mercancías, en todas sus fases, además de la prestación de servicios. Correspondería, así, en la práctica, a la fusión del IPI, del ICMS y del ISS, en un solo tributo.
- En comunidades integradas, el tributo adopta alícuotas uniformes o bastante armonizadas, admitiéndose algunas variaciones en razón de la esencialidad de los productos; no obstante, es neutral y no es utilizado como herramienta de extrafiscalidad o de política de desarrollo sectorial por medio de renuncia tributaria, habiendo pocas excepciones. Al contrario, el ICMS ha sido objeto de las más variadas e intensas políticas extrafiscales, resultando, por vías transversas, en una intensa “guerra fiscal” entre Estados federados.
- El IVA europeo es no acumulativo, sin embargo, se da sobre base “financiera”, siendo más amplia que la brasileña. Como consecuencia de este hecho, en la UE hay, en la opinión de la referida autora, una real desgravación de la producción y de la comercialización de bienes y servicios, fenómeno que no se da en Brasil debido a los obstáculos impuestos por la legislación infra constitucional, aunque no existan para esto obstáculos en la CF.

Se percibe que esta última observación fue hecha en 1999, cuando la legislación del ICMS (Ley Complementaria n° 87/96) aún era poco flexible en materia de crédito del impuesto (deducción). Desde entonces, la situación ha mejorado considerablemente, aunque deba se reconocer que la no acumulatividad que informa el IVA europeo todavía es más amplia de la que fundamenta el ICMS.

Es importante registrar que, hasta la entrada en vigor de la Enmienda Constitucional n° 42 (Brasil, 2003), el exportador era obligado a anular los créditos de ICMS acumulados en consecuencia de la exportación de mercancías. Esta Enmienda aseguró el mantenimiento y el aprovechamiento del montante del impuesto devengado en las operaciones y prestaciones anteriores.

Brasil, como ya fue mencionado, cuenta con tres impuestos que gravan el consumo (ICMS, IPI y ISS), además de algunas contribuciones. Como principal punto distintivo, se resalta que las hipótesis de incidencia (supuestos de sujeción) del ICMS son más amplias que las del IPI. Mientras el impuesto estatal incide en las operaciones mercantiles en general, en todas sus fases, y aún en la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal y de comunicación, el IPI solamente tributa las importaciones y las salidas promovidas por establecimiento industrial, o a él equiparado, de productos industrializados. Ya el ISS, municipal, tributa la prestación de servicios constantes en la lista adjunta a la ley complementaria federal del impuesto.

Además de estos tres impuestos, el consumo o la circulación de mercancías y servicios en Brasil aún sufre imposición por las llamadas “contribuciones especiales”, especie tributaria cuya institución es privativa de la Unión, genéricamente previstas en el artículo 149 de la CF de 1988. Sin embargo, estas contribuciones no serán abordadas en este trabajo, donde el enfoque se dará principalmente sobre el ICMS.

### 1.5.2. *Impuestos específicos sobre el consumo*

En los sistemas tributarios de los países del Mercosur, es posible encontrar tanto impuestos que gravan el consumo general como el consumo específico. Los impuestos indirectos que gravan el consumo de determinados bienes o servicios son denominados Impuestos sobre los Consumos Específicos -ICE, y complementan la imposición general sobre el consumo.

Dichos impuestos gravan la transferencia a cualquier título y las importaciones de determinados bienes y, en regla general, son monofásicos, por tanto, se evita el efecto en “cascada” de los impuestos que gravan todas las etapas de producción y comercialización. Los bienes gravados generalmente son: cigarrillos, tabaco, bebidas alcohólicas o no alcohólicas, combustibles, etc., y en algunos países también se gravan determinadas prestaciones de servicios.

Vega (2001) *apud* González, Martinoli y Pedraza (2009, p. 198) sostiene dos razones fundamentales para justificar la presencia del ICE:

- la primera, de acuerdo con la función del Estado de procurar reglas de convivencia social que coadyuven al mejor desarrollo de la personalidad, tiene por objeto incidir sobre las decisiones de consumo respecto de aquellos bienes o servicios que puedan generar implicaciones negativas en

el orden individual o social o en el medio ambiente, o que se refieran a productos cuyos insumos consistan en recursos naturales no renovables que, como tales, interesan a las generaciones actuales y futuras;

- el segundo, constituye uno de los mecanismos más importantes y expeditos para invertir de progresividad o disminuir la regresividad del impuesto al valor agregado, toda vez que, a través de ellos, se puede afectar, con mayor incidencia, a los consumidores que ostenten mayor capacidad contributiva.

A lo expuesto anteriormente, se suman otros argumentos a favor de su implementación, como la potencia recaudatoria unida a la facilidad de gestión, especialmente si los productos gravados operan en régimen de monopolio.

### **1.6. Tributación sobre el consumo en origen y en destino**

Esta dicotomía, la tributación en origen o en destino, en los tributos que gravan el consumo, viene desafiando a los estudiosos desde hace décadas, siendo un tema recurrente en materia de tributación. Los principales problemas sobre la aplicación de uno u otro principio se refieren a la cuestión de la dupla tributación, de la evasión fiscal y de la competición tributaria (“guerra fiscal”). Sucederá la dupla tributación cuando la mercancía sea tributada tanto por el Estado productor como por el Estado consumidor. La evasión es lo contrario de la doble tributación: ausencia de tributación tanto por el Estado productor, como por el consumidor. Ya la cuestión de la competición fiscal surge, por ejemplo, cuando dos Estados optan por el principio de la tributación en destino en el intercambio comercial entre ellos y uno de ellos decide aplicar una alícuota más alta a los productos importados de lo que a sus congéneres nacionales.

En este sentido, la armonización de los tributos indirectos sobre el consumo, cuya carga económica es transferida para el consumidor final por medio del mecanismo de precios, se propone a impedir distorsiones en la libre competencia entre bienes y servicios provenientes de todos los países integrados. Consiste, fundamentalmente, en la decisión sobre cuál país, el de origen o el de destino de las operaciones intrabloque de circulación de mercancías y servicios, dispondrá la potestad exclusiva de tributar su consumo, asumiendo el compromiso recíproco de no discriminación, que garantiza a los bienes importados de otro país-miembro tratamiento idéntico al dispensado a los análogos nacionales. Por lo tanto, sea en un Estado federal, o sea en un bloque económico regional aspirante a la integración, el tema central de la armonización de los impuestos indirectos remite a la elección del país competente para tributar los bienes y servicios objeto de operaciones de circulación internacional, es decir, se hace necesario definir cuál será el principio jurisdiccional dominante, el cual puede ser el de origen o el de destino, o aún el de origen restringido o mitigado, que se abordará más adelante.

Al adoptar el principio de destino, las exportaciones no tributan y los créditos por todas las operaciones anteriores relativas al bien exportado son devueltos al exportador, de forma que el bien salga del país completamente libre de impuestos. En la entrada, en el otro país, al contrario, siendo cierto que el producto llega también totalmente desgravado, es impuesta la carga tributa-

ria interna, sometiéndolo al mismo tratamiento dispensado a los análogos nacionales (principio de la no discriminación). De esta forma, se beneficia de la tributación el país donde se da el efectivo consumo del bien. Esta opción dispensa mayores esfuerzos de armonización legislativa, garantizando simultáneamente cierto nivel de integración y el mantenimiento de la estructura impositiva (base de incidencia y alícuotas) propia de cada Estado Parte. La crítica más común a esta sistemática reposa en la imposibilidad de eliminación de las aduanas entre los países involucrados, ya que es en ellas donde se hacen los ajustes necesarios a su operacionalización (devolución de los créditos en la salida; imposición del IVA nacional en la entrada).

Por otra parte, la adopción del principio de origen resulta en la tributación en el Estado de la producción, siendo las importaciones exentas y las exportaciones tributadas, permitiendo la abolición de las fronteras fiscales, hecho que favorece la adecuación de la integración económica regional, mientras que el principio del país de destino exige la presencia de estas fronteras, además de la desgravación de las exportaciones, para viabilizar el proceso económico integrativo. Se pondera que la tributación en origen permitiría mejor fiscalización y mantendría la neutralidad ante la competencia entre los Estados. Además, es importante fijar que la armonización de las alícuotas y bases de cálculo traería mayor equidad entre los Estados, evitando distorsiones en el proceso de integración.

De acuerdo con Gassen (2013, p. 191), adoptado el principio de origen en una área integrada, la construcción lógica consecuente es que el referido principio será aplicado tan sólo entre los Estados participantes de esta área, o sea, en la relación de estos con Estados no participantes continuaría en vigor el principio jurisdiccional del comercio exterior -el principio de destino. La convivencia en ese caso de los dos principios ha sido designada como principio de origen mitigado o restricto.

Derzi (1999, p. 28) apunta que la tributación en el Estado de origen es la más evolucionada desde el punto de vista de la integración político-económica; en contrapartida, es la forma más compleja, pues exige un riguroso control interno sobre incentivos y otros beneficios fiscales concedidos.

Incluso por esta razón, la UE aún no ha adoptado el sistema de tributación del consumo en el Estado de origen, aunque, en el futuro, se pretenda implantarlo. Para esto, de acuerdo con las propuestas iniciales de la Comisión Europea, era necesario adoptarse la sistemática de compensación financiera de los Estados preponderantemente exportadores a los Estados fuertemente importadores, por medio de un Fondo de Compensación (Derzi, 1999, p. 29).

En la UE, el 1 de enero de 1993 fue la fecha fijada para la puesta en marcha del mercado único. Las propuestas iniciales de fueron, hasta octubre de 1989, objeto de un debate que quedó inconcluso al advertirse que no quedaba tiempo suficiente para que fueran aplicadas en enero de 1993. En su lugar, se concibió una alternativa menos ambiciosa que permitió suprimir los controles fiscales en las fronteras al tiempo que se mantenían las características fundamentales de las disposiciones vigentes por entonces. No obstante, el régimen transitorio del IVA, sigue en vigor 25 años más tarde. Tras una amplia consulta, la Comisión anunció, en particular, su intención de

adoptar un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo dentro de la Unión basado en el principio de tributación en el Estado miembro de destino, con el fin de crear un espacio europeo de aplicación del IVA único y sólido.

En este sentido, es importante observar la Propuesta de Directiva del Consejo de 25.5.2018 COM (2018) 329 final, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA de tributación de los intercambios entre Estados miembros. Esta propuesta es resultado de los esfuerzos de la Comisión Europea para simplificar el IVA europeo y para sentar las bases de lo que, espera, en el futuro sea una verdadera “zona IVA” en el seno de la UE.

Por otra parte, hay otra posibilidad, al tratarse de la tributación sobre el consumo, correspondiente al principio híbrido origen-destino que fue adoptado por Brasil, relativamente al ICMS, con el designio de redistribuir renta a los Estados federados más pobres. Varsano (1995) condensa el problema de la tributación del comercio interestatal al siguiente:

Si el impuesto fuera totalmente recaudado en el estado de destino de la mercancía, habría una brecha para la ocultación (el llamado “paseo de la factura fiscal”: la mercancía saldría como si fuera destinada a otra unidad de la federación, sin impuesto, y sería entregue en el propio estado de origen para comercialización, iniciando una cadena de ocultaciones); si el impuesto fuera integralmente recaudado en el origen, sería resuelto el problema de la ocultación, pero la distribución de los ingresos entre los estados se volvería muy injusta, pues las unidades deficitarias en el comercio interestatal son, en general, las más pobres. Por eso, se adoptaron para el ICMS actual alícuotas interestatales más bajas que las internas.

En esta sistemática, la distribución de los ingresos entre Estados es menos injusta que la recaudación integral del impuesto en el origen. La brecha para ocultación continúa existiendo, aunque el logro del ocultador, que depende de la diferencia entre las alícuotas interna e interestatal, sea menor.

Aun así, el principio adoptado por Brasil permite ganancias a los estados exportadores líquidos con relación a las operaciones interestatales, o sea, los estados más desarrollados. En el caso de los estados exportadores para el exterior, con la aplicación del principio de destino, y la consecuente desgravación (con mantenimiento de los créditos, que pueden ser oriundos de otro Estado federado, sin embargo, el Estado federado de donde la mercancía es exportada debe soportar tal carga, mediante el mantenimiento del crédito), se suceden pérdidas y transferencias indebidas de rentas de un Estado federado a otro.

Se observa en cada Estado aisladamente, que en el principio jurisdiccional de tributación en el Estado de origen no es necesaria la existencia de fronteras fiscales y sus ajustes entre los Estados y sus respectivos sistemas tributarios, visto que la tributación indirecta se da en el Estado de origen de las mercancías, no teniendo relevancia, en la perspectiva aquí adoptada, si ellas serán consumidas en este o en otro Estado. Tal constatación lleva a afirmar que el principio de origen estimula la libre circulación de mercancías, por tanto, favorece la libertad comercial. En ese sentido, el principio de origen facilita las relaciones comerciales favoreciendo un proceso de integración económica. Ya el principio de destino, por la situación inherente de exigir la presencia de fronteras fiscales se aleja, por consiguiente, del objetivo de la integración económica.

Por otro lado, adoptando una visión sistemática del proceso, en la perspectiva de un Estado federado, surgen algunas dificultades debido al hecho de que cada Estado federado posee un sistema tributario distinto, lo que resultará en la aparición de diferentes alícuotas gravando mercancías análogas. Otra dificultad del principio de origen en un Estado federado se refiere a la diferencia en la distribución de los ingresos tributarios, esto es, los Estados federados que más exporten en los límites internos de la Federación lograrán mayores ingresos de los que aquellos que son eminentemente importadores. En el principio de origen, el aumento del volumen de las exportaciones es directamente proporcional al aumento del volumen de los ingresos tributarios. Por otro lado, se puede afirmar que con este principio jurisdiccional, el aumento de las importaciones es inversamente proporcional al aumento de los ingresos tributarios. En caso de que nada sea coordinado o armonizado en cuanto a la asignación de ingresos tributarios, los Estados federados típicamente exportadores (aquellos que más exportan) estarán en la posesión de ingresos tributarios soportados por los contribuyentes de los Estados federados típicamente importadores (aquellos que más importan), lo que teóricamente será revertido en bienestar para los ciudadanos de los primeros.

Las dudas acerca de los beneficios consecuentes de la adopción del principio de origen en Estados federados quedan amenizadas por el hecho de que los sistemas tributarios estatales componen, generalmente, un sistema tributario federal que, de cierta forma, aproxima las alícuotas y corrige las distorsiones que pueden advenir de la adopción de este principio. En este caso, hay que construirse un proceso de armonización tributaria para asegurar la “convivencia” del principio de origen con las diferencias existentes entre los Estados federados.

Si existen dificultades en la adopción del principio de origen en un Estado federado delante de las diferencias existentes entre los Estados federados, permanecen dichas dificultades entre los Estados Partes. Sin embargo, la ausencia de fronteras fiscales, posible por el principio de origen, es necesaria para que las mercancías producidas por los diversos Estados involucrados en un proceso de integración económica puedan circular de un lugar para otro sin obstáculos de cualquier naturaleza, principalmente los de carácter fiscal.

Sucede que los diversos Estados presentan muchas veces, antes de ingresar en el proyecto de construcción de una integración, sistemas tributarios totalmente distintos. Admitirlos sin una coordinación o una armonización fiscal, adoptando el principio de origen, implicaría un verdadero conflicto entre los Estados Partes de fiscalidad “fuerte” con los de fiscalidad “débil”. Asimismo, es intuitivo concluir que los países de fiscalidad “fuerte”, esto es, aquellos que presentasen altas tasas de imposición, verían dañadas sus exportaciones con destino a los países de fiscalidad “débil”. A su vez, estos últimos verían sus exportaciones facilitadas.

El principio de origen y la aplicación de alícuotas diferenciadas en los tributos indirectos sobre bienes y servicios análogos ocasionarían profundas distorsiones en el flujo comercial entre los Estados Partes. Este flujo tendería a ser siempre de los Estados Partes de fiscalidad “débil” en dirección a los de fiscalidad “fuerte”, ya que, cuanto menor la carga tributaria mayor la competitividad. Idénticos problemas envuelven también la cuestión de la división de los ingresos tributarios y la contrapartida a los ciudadanos de los Estados Partes en procesos de integración. Los

Estados Partes típicamente exportadores tendrían mayores ingresos tributarios de los que los Estados típicamente importadores. Ingreso tributario mayor no solo por la incidencia de la tributación indirecta sobre el consumo interno, sino también sobre el consumo en los Estados Partes importadores de bienes y servicios. El contribuyente de hecho -el consumidor final- del Estado Parte importador soportaría la carga tributaria sin tener el retorno teórico de bienestar estatal advenido de los ingresos derivados de la recaudación apurada sobre el consumo.

De acuerdo con Gassen (2013, p. 156):

Se puede considerar, por un lado, que el principio de origen es el principio jurisdiccional en los tributos sobre el consumo más adecuado cuando se quiere una integración, sea esta internamente en un Estado, incluso federado, sea esta en bloques económicos en procesos de integración, ya que este principio dispensa las fronteras fiscales lo que coaduna mejor con el concepto de libre circulación de mercancías por la retirada de todas las trabas al comercio. Por otro, el principio de destino parece ser el adecuado ante las dificultades de coordinación y armonización de diferentes sistemas tributarios de Estados que solo mantengan relaciones comerciales, por el hecho de que con él se vuelvan posibles los ajustes necesarios.

Por otra parte, Gassen (2013, p. 154) hace una ponderación, “es el principio de destino el principio que no integra como el de origen, pero es éste que posibilita la búsqueda por los objetivos de eficiencia y equidad en los cambios comerciales internacionales, por hacer los ajustes entre sistemas tributarios que poseen diferencias considerables”. Además, el principio de destino es contemplado como el principio jurisdiccional sobre el consumo por el GATT (1947), en su artículo III.

### **1.7. Algunas consideraciones**

El término “globalización” parece referirse a la realidad actual creada por las nuevas tecnologías de comunicación, que produjeron la superación de las barreras físicas del espacio y transformaron los habitantes del planeta en casi una unidad. En otras ocasiones, parece referirse al fenómeno de la caída progresiva de las barreras aduaneras y la consecuente transformación de los múltiples mercados nacionales en un solo mercado global. Cualquiera que sea la definición adoptada, se vuelve evidente que la globalización induce a la formación de bloques económicos que extrapolan los límites de los Estados nacionales, o sea, la globalización favorece el fenómeno de la integración.

Con relación a los procesos de integración regional, hay una gran discusión sobre sus efectos en la soberanía de los países. Sin embargo, los países-miembros de un bloque regional mantienen su libertad en continuar o no como parte del proceso de integración y, además, las decisiones tomadas y los compromisos asumidos son frutos de la voluntad soberana de los Estados en busca de alcanzarse intereses específicos, como mejorar y fortalecer las relaciones entre los países-miembros, posibilitando el aumento de las relaciones comerciales. Así, los países integrantes de un bloque regional continuarán soberanos, apenas delegarán o renunciarán a parte de su soberanía a favor de la comunidad, constituyéndose dos órdenes jurídicos distintos, cada uno con su pirámide de normas.

Por otro lado, para que se efectuara el proceso de integración se haría necesario además, compatibilizar los ordenamientos internos de los Estados Partes. En este sentido, existen tres técnicas de aproximación legislativa que, en escala de crecimiento, corresponden a: coordinación, armonización y uniformización (esta técnica correspondería a una integración perfecta).

Con relación a las fases de integración, la tabla abajo presenta las principales características de cada modalidad:

**Tabla 1**  
**Principales características de las fases de integración**

Fases de integración & Características de integración	Zona de libre comercio	Unión aduanera	Mercado común	Unión económica	Unión económica monetaria	Integración total
Libre circulación de mercancías						
Eliminación de las barreras/restricciones arancelarias y no arancelarias entre Estados Partes						
Arancel Externo Común						
Negociación conjunta de Tratados con terceros Estados						
Centralización de ingresos aduaneros						
Libre circulación de los factores de producción						
Políticas económicas comunes						
Legislación económica armónica o uniforme						
Políticas financieras y monetarias armónicas o uniformes						
Moneda única						
Plena armonización de las políticas fiscales, monetarias, sociales, etc.						

Fuente: Gassen (2013, p. 55).

En cuanto a la tributación, este trabajo se limitará a los impuestos que gravan el consumo y, con excepción de Brasil, los demás Estados Partes del Mercosur adoptan el IVA como impuesto general sobre el consumo, cuya atribución es de los gobiernos centrales. Brasil adopta el IPI, de atribución del gobierno federal; el ICMS, estatal y el ISS, municipal. No obstante, el IVA europeo sería hoy uno de los, o incluso, el modelo más indicado a ser seguido por los países en proceso de

integración en lo que se refiere a impuestos no acumulativos que gravan el consumo y que evitan distorsiones en la libre competencia. Otro punto positivo, por sus propias características (impuesto indirecto del tipo plurifásico y no acumulativo, que alcanza toda y cualquier operación gravosa con venta de bienes o prestaciones de servicios, etc.), es la facilidad que proporciona con relación al proceso de armonización tributaria.

Cabe también resaltar los principios de tributación: en el de destino (las exportaciones no son tributadas, los créditos por todas las operaciones anteriores son devueltos al exportador, o sea, el bien o servicio sale libre de impuesto; sin embargo, en el momento de la importación, es im puesta la carga tributaria interna, proporcionando tratamiento igual al dado a los análogos nacionales), en el de origen (resulta en la tributación en el Estado de producción del bien o servicio, siendo las importaciones exentas y las exportaciones tributadas) o el mitigado (se adopta el de origen en el área integrada y el de destino, en la relación con terceros países). Mientras el principio de destino dispensa mayores esfuerzos de armonización legislativa, el de origen permite la abolición de las fronteras fiscales, favoreciendo el proceso de integración.

## **2. MERCOSUR**

La globalización es un proceso que tiende a la integración de los Estados con consecuencias económicas, sociales, culturales, políticas, jurídicas en escala mundial. Con este fenómeno, surgen los bloques económicos objetivando aumentar el mercado consumidor, bien como fortalecerse y volverse más competitivo, como ya fue discutido en el capítulo anterior. En consecuencia de este fenómeno, se formó el Mercosur. Incluso antes de su formación, América Latina -AL- ya manifestaba interés por la formación de bloques económicos, con algunos intentos que no alcanzaron éxito, pero que sirvieron de impulso para la actual integración de los bloques.

Actualmente, AL continúa con el intento de integrarse y alcanzar el mercado interno. Los países latinoamericanos se han esforzado en la adopción de prácticas aduaneras y nomenclaturas comunes, no obstante, aún hay la necesidad de adaptación de la legislación interna, especialmente en lo que se refiere a los impuestos que gravan el consumo.

### **2.1. Antecedentes**

De acuerdo con Santos (2008, p. 192-193), el análisis histórico de la integración latinoamericana en el siglo XIX indica la superioridad del factor político como principal elemento del proceso. Algunos pensadores creían que los Estados latinoamericanos, después de la independencia, solo sobrevivirían si estableciesen lazos políticos sólidos que llevasen a la agrupación de los Estados en entes federativos o confederativos. De esa forma, el motivo central de la integración sería la posibilidad de mantenimiento de la independencia política conquistada contra la amenaza de una recolonización por los países europeos o de intervención por Estados Unidos (factor externo). Otro motivo para la integración política sería la posibilidad de creación y consolidación de una nacionalidad latinoamericana en virtud de la proximidad de los lazos culturales (idioma, costumbres, tradiciones traídas de España y de Portugal), así como de la posibilidad de implantación de

la forma republicana y democrática de los gobiernos regionales. De modo que, mientras perduró la amenaza de intervención de países europeos o de Estados Unidos, los países latinoamericanos buscaron la integración. Cesada tal amenaza y consolidadas las nacionalidades, abandonaron cualquier intento de aproximación que implicase pérdida de soberanía de los Estados para una organización internacional.

Además, según Santos, solo el surgimiento de nuevas amenazas externas e internas de naturaleza económica, como el subdesarrollo, la imposición de políticas económicas y el control del mercado por los países ricos (europeos y Estados Unidos), hizo con que los países latinoamericanos fuesen nuevamente convencidos a buscar la construcción de nuevos procesos de integración, abandonando la conducta tímida e individualista de la cooperación para buscar una nueva inserción en el escenario internacional globalizado por medio de la constitución de bloques económicos.

De modo que se puede decir que el proceso de integración latinoamericano fue y es motivado, principalmente por el temor consecuente de las amenazas externas a la independencia de los Estados de la región, sea en razón de los aspectos políticos (que predominaron en el siglo XIX), sea en razón de los aspectos económicos (que pasaron a predominar desde 1950).

De acuerdo con Almeida (2002, p. 11-12), en los años 40, incluso antes de que la guerra europea se convirtiera en un conflicto mundial, hubo el intento de una primera unión aduanera bilateral Brasil-Argentina, abierta en la época a los demás países de la subregión. Dicho proyecto fue discontinuado no apenas en función de los itinerarios políticos diversos seguidos por los dos países en aquella coyuntura político-militar, como probablemente también en el plan estructural, en razón de asimetrías económicas y de sus respectivas alianzas comerciales externas.

El proyecto fue renovado al inicio de los años 50 por iniciativa peronista, bajo la forma de un segundo Pacto ABC (acuerdo político-económico firmado entre Argentina, Brasil y Chile, suscripto inicialmente en 1915), pero las naturales diferencias políticas y de orientación diplomática entre los gobiernos de los tres países en el contexto de la Guerra Fría sepultaron rápidamente este intento. Dada la referida coyuntura, tanto las primeras formulaciones de políticas comercial e industrial por parte de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe -CEPAL- como el ejemplo ofrecido por el Mercado Común Europeo incitaron a Brasil y a Argentina a retomar el proyecto integracionista. No obstante, fue en la década de 60 cuando se dio el primer intento de creación de un Mercado Común Latinoamericano, con la firma del Tratado de Montevideo y surgió la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio -ALALC. Sin embargo, el Tratado que instituyó la ALALC quedó superado, pues faltaban instrumentos adecuados para concretar la integración.

La reaproximación, en los años 80, entre Brasil y Argentina, fue posible gracias al contexto de los procesos de redemocratización política y de los nuevos esquemas preferenciales existentes al abrigo del nuevo Tratado de Montevideo, de 1980, que creó la Asociación Latinoamericana de Integración -ALADI, sucesora de la ALALC. En este mismo año, los países latinoamericanos empezaron a firmar documentos de integración. Se puede afirmar que el hito fundamental de este

proceso de integración fue la “Declaración Conjunta de Iguazú”, de 30 de noviembre de 1985, y posteriormente con la firma del Acta para Integración Argentina-Brasil, de 20 de julio de 1986, creando el Programa de Integración y Cooperación Económica Argentina-Brasil -PICE. El programa tenía por objetivo propiciar la modernización tecnológica generando mayor eficiencia en la aplicación de recursos en las dos economías. Para alcanzar dichos objetivos, fueron firmados 24 Protocolos entre Brasil y Argentina.

## 2.2. Creación y evolución del Mercosur

En 1990, en el Acta de Buenos Aires, firmada entre Brasil y Argentina, se decidió establecer un Mercado Común entre los dos países, cuyo plazo establecido para su instalación definitiva fue fijado el 31 de diciembre de 1994. Para cumplir las metas previstas, fue creado el Grupo Mercado Común, con la función de elaborar y proponer, por los dos Gobiernos, todas las medidas para dar cumplimiento a los objetivos y plazos adoptados. Fueron creados, además, 10 Subgrupos Técnicos de Trabajo, para el análisis de las políticas de las más variadas áreas.

En septiembre de 1990, fue presentado a las delegaciones de Uruguay y Paraguay el proceso de integración Argentina-Brasil, cuando estas expresaron la voluntad de sus Gobiernos en participar de la integración. Y, el 20 de diciembre de 1990, el Grupo Mercado Común registró la finalización del Acuerdo de Complementación Económica entre Argentina y Brasil, en el cual fueron afirmados y ampliados, en un texto único, todos los Acuerdos Bilaterales firmados anteriormente, además de fijar reglas para el establecimiento del bloque.

La firma, el 26 de marzo de 1991, del Tratado de Asunción, creó el Mercosur, consolidando las iniciativas de integración propuestas por Brasil y Argentina, con la adhesión de Uruguay y Paraguay. El objetivo primordial de este Tratado es la integración de los cuatro Estados Partes por medio de la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos, del establecimiento de un AEC, de la adopción de una política comercial común, de la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales, y de la armonización de legislaciones en las áreas pertinentes.

La primera ampliación del Mercosur desde su creación, se dio en 2012, con la entrada definitiva de Venezuela, que se encuentra suspendida desde diciembre de 2016 en todos los derechos y obligaciones inherentes a su condición de Estado Parte del Mercosur, por incumplimiento de su Protocolo de Adhesión y, desde agosto de 2017, por violación de la Cláusula Democrática del Bloque. Por otra parte, también en 2012, fue firmado el Protocolo de Adhesión de Bolivia al Mercosur, que, una vez incorporado al ordenamiento jurídico de los Estados Partes, hará de este país el sexto miembro pleno del bloque. No obstante, Bolivia presenta el *status* de Estado-asociado en proceso de adhesión.

Venezuela fue aceptada como miembro pleno del Mercosur en julio de 2012, mientras Paraguay, cuyo Congreso había rechazado anteriormente la incorporación de Venezuela, estaba suspendido debido al *impeachment* del presidente en aquel momento, Fernando Lugo, que se dio en junio del mismo año, y fue considerado un movimiento antidemocrático por el bloque. Sin embargo, el Mercosur permitió el retorno de Paraguay al bloque después de la elección del nuevo presidente

en agosto de 2013. En diciembre de 2013, el Congreso paraguayo ratificó la adhesión de Venezuela al bloque, fortaleciendo las relaciones entre los países-miembros antes del inicio de las negociaciones de libre comercio con Europa.

Por otra parte, los demás países-miembros de ALADI, mediante negociación, pueden adherirse al Tratado de Asunción. Además, el Mercosur se caracteriza por el regionalismo abierto, o sea, tiene por objetivo no solo el aumento del comercio intrazona, sino también el estímulo a los cambios con terceros países. Son Estados-asociados del Mercosur: Bolivia (desde 1996), Chile (desde 1996), Perú (desde 2003), Colombia y Ecuador (desde 2004) y Guyana y Surinam (desde 2013).

El primer artículo del Tratado de Asunción (Brasil, 1991) establece los propósitos, principios e instrumentos del acuerdo:

Este Mercado Común implica:

- 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 otra medida equivalente;
- El establecimiento de un arancel externo común y la adopción de una política comercial común con relación a terceros Estados o agrupaciones de Estados y la coordinación de posiciones en foros económico comerciales regionales e internacionales;
- La coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes: de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transportes y comunicaciones y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes;
- El compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración.

Aunque en este primer artículo ya estén delineados los compromisos de coordinación de las políticas fiscales y aduaneras y de armonización de las legislaciones nacionales con la finalidad de alcanzar el proceso de integración, es en el artículo 7° donde puntualmente se menciona sobre el tratamiento equitativo a ser adoptado entre los Estados Partes: “En materia de impuestos, tasas 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”.

Otro documento importante fue el protocolo adicional al Tratado de Asunción sobre la estructura institucional del Mercosur, el Protocolo de Ouro Preto, aprobado en diciembre de 1994, que además, lo dotó de personalidad jurídica internacional. Aquino (2008, p. 7-8) destacó muy bien los principales puntos de este protocolo:

- La perfección de una zona de libre comercio con arancel cero para el comercio intragrupo.
- 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.

Este documento resalta las pautas de armonización tributaria, sostiene la coordinación de leyes y el tratamiento igualitario de un producto originario de un Estado Parte, intenta eliminar los factores que provocan distorsiones en las condiciones de competencia en el Mercosur, sea por los impuestos que están embutidos en los precios de bienes y servicios, sea por los incentivos concedidos por el gobierno que pueden favorecer un precio más bajo en el mercado interno. Por eso, el primer nivel de integración fue dirigido a la eliminación de los aranceles existentes en el intercambio entre los países-miembros y al establecimiento de un AEC.

Además, con el objeto de reducir los costes financieros en las transacciones comerciales, el Consejo del Mercado Común -CMC- aprobó el “Sistema de Pago en Monedas Locales” para el comercio entre los Estados Partes. El Sistema de Pagos en Moneda Local ya está en funcionamiento para operaciones entre Brasil y Argentina. El mismo mecanismo está siendo implementado entre Brasil y Uruguay.

Las informaciones abajo fueron obtenidas de la página Web brasileña del Mercosur, administrada por el Departamento del Mercosur del Ministerio de las Relaciones Exteriores de Brasil y proporcionan una visión general sobre el aspecto social del bloque:

Pretendiendo la profundización del proceso de integración, el tratamiento de las asimetrías ocupa posición relevante en la agenda interna. De acuerdo con ese objetivo, el Fondo para la Convergencia Estructural del Mercosur -FOCEM- se destina a financiar programas para promover la convergencia estructural, desarrollar la competitividad y promover la cohesión social, fortaleciendo el proceso de integración. En el ámbito de la integración productiva, el Fondo Mercosur para el financiamiento de las micro y pequeñas empresas -PYME- es instrumento relevante, creado para garantizar, directa o indirectamente, operaciones de crédito contratadas por empresas de menor porte que participen de proyectos de esa naturaleza.

El perfeccionamiento institucional del bloque y el fortalecimiento de su dimensión jurídico-institucional también tienen papel fundamental en la agenda. En consonancia con esos objetivos, fue aprobado, en 2002, el Protocolo de Olivos para la Solución de Controversias entre los Estados Partes. Desde la aprobación de ese Protocolo, fue creado el Tribunal Permanente de Revisión -TPR- con el objetivo de garantizar la correcta interpretación, aplicación y cumplimiento del conjunto nor-

mativo del bloque. Aún en el ámbito institucional, el Parlamento del Mercosur, constituido en diciembre de 2006, representa importante avance, confiriendo mayor representatividad y transparencia al proceso de integración.

La dimensión social del bloque fue fortalecida por la creación del Instituto Social del Mercosur -ISM, con la finalidad de subvencionar la formulación de políticas sociales en el ámbito regional. El establecimiento de la Comisión de Coordinación de Ministros de Asuntos Sociales del Mercosur -CCMASM, encargada de presentar propuestas de trabajo relativas al Plan Estratégico de Acción Social, refuerza ese aspecto relevante del proceso de integración.

Aún en la vertiente social, fue posible avanzar en una nueva agenda para el Mercosur, con énfasis en áreas relevantes para los países de la región, como ciencia, tecnología, innovación y capacitación. Se destacan las siguientes iniciativas: creación del Sistema Integrado de Movilidad del Mercosur, que representa salto cualitativo y cuantitativo en los programas de bolsas para estudiantes y docentes en el Mercosur; y creación de la Red Mercosur de Investigaciones Económicas, desde la integración de la infraestructura de las redes avanzadas de pesquisa de los Estados Partes.

Cabe aún resaltar la estructura organizacional del Mercosur: el CMC, el órgano superior responsable por la conducción política del proceso de integración y toma de decisiones para asegurar el cumplimiento de los objetivos establecidos en el Tratado de Asunción; el Grupo Mercado Común-GMC, órgano ejecutivo que toma las providencias necesarias al cumplimiento de las decisiones adoptadas por el Consejo y fija programas de trabajo que aseguren avances para el establecimiento del Mercado Común; la Comisión de Comercio del Mercosur-CCM, órgano encargado de asistir el GMC, teniendo entre sus capacidades la de velar por la aplicación de los instrumentos de política comercial común por los Estados Partes para el funcionamiento de la Unión Aduanera, así como de acompañar y revisar asuntos relacionados con: las políticas comerciales comunes, el comercio intrazona y terceros países; Parlamento del Mercosur, órgano representativo de los Parlamentos de los Estados Partes que buscará acelerar los procedimientos internos en los Estados Partes, para la rápida entrada en vigor de las normas emanadas de los órganos del Mercosur, además, podrá operar en la armonización de la legislación, como requerido en el avance del proceso de integración y encaminará, por intermedio del GMC, sus recomendaciones al Consejo. El Mercosur también comporta órganos específicos de Solución de Controversias, como los Tribunales Arbitrales *Ad hoc* y el TPR. Además, cuenta también con instancias orgánicas no decisorias como la Comisión Socio-Laboral, el Foro de Consulta y Concertación Política, los Grupos de Alto Nivel, los Subgrupos de Trabajo dependientes del GMC y los Comités Técnicos dependientes del CCM.

El Mercado Común del Sur ha pasado, desde su creación, por etapas variadas que provocaron en algunos momentos expectativas altamente favorables en cuanto a su futuro y notable pesimismo en otros momentos. En este sentido, Baumann y Mussi (2006, p. 1) destacaron que “ningún otro ejercicio en el hemisferio occidental experimentó aumento tan pronunciado de transacciones intrarregionales (comercio e inversión) como el Mercosur hasta 1998, del mismo modo que ningún otro ejercicio presentó retracción tan intensa en esas mismas transacciones como Mercosur entre 1998 y 2003”.

El propio formato negociador entre los países involucrados sufrió un cambio expresivo después del Tratado de Asunción. La aproximación entre los países del Cono Sur entre 1986 y 1990 tenía como objetivo explícito la creación de un espacio común, buscando desarrollar complementariedades productivas con negociaciones de preferencias comerciales cautelosas para cada producto afectado. La opción por intensificar, al mismo tiempo el proceso de apertura de las economías (como parte de la política de estabilización de precios) y la formación de un bloque comercial, incluyó una alteración radical en el formato negociador: desde entonces las negociaciones de preferencias comerciales son “lineales”, y no por productos (excepto aquellos con tratamiento diferenciado), según comentaron dichos autores.

Hoy por hoy, el sentido de la integración del Mercosur es la búsqueda de la prosperidad económica con democracia, estabilidad política y respeto a los derechos humanos y libertades fundamentales.

En este sentido, es posible observar que algunos de los resultados de ese nuevo momento ya comenzaron a aparecer. Entre los muchos avances recientes, se destacan:

- la aprobación del Protocolo de Cooperación y Facilitación de Inversiones (2017), que amplía la seguridad jurídica y mejora el ambiente de manera a atraer nuevas inversiones en la región;
- la conclusión del acuerdo del Protocolo de Contrataciones Públicas del Mercosur (2017), que crea oportunidades de negocios para las empresas, amplía el universo de proveedores de los organismos públicos y reduce costos para el gobierno;
- el direccionamiento positivo de las tratativas de la gran mayoría de los obstáculos al comercio intrabloque;
- la modernización en el tratamiento de los reglamentos técnicos;
- la presentación de los proyectos brasileños para Iniciativas Facilitadoras de Comercio y Protocolo de Coherencia Regulatoria;
- el tratamiento del tema de protección mutua de indicaciones geográficas entre Estados Partes del Mercosur;
- la aprobación del Acuerdo del Mercosur sobre Derecho Aplicable en Materia de Contratos Internacionales de Consumo (2017), que establece criterios para definir el derecho aplicable a los litigios de los consumidores en sus relaciones de consumo.

Realizando una retrospectiva, si por un lado es posible concluir que hubo ganancia significativa en términos de estabilidad democrática, al mismo tiempo las turbulencias políticas localizadas representaron ciertamente dificultades adicionales para la convergencia deseable, por ejemplo, para las políticas macroeconómicas. Por otro lado, hubo una aceleración del proceso de apertura comercial con relación a todos los países. También tuvieron lugar grandes transformaciones en la política macroeconómica de los países, de modo que programas de estabilización fueron implementados desde diferentes estrategias, que redujeron drásticamente la tasa de inflación. Varias

reformas económicas también fueron ejecutadas. Esas diferentes estrategias de estabilización resultaron en trayectorias variadas de crecimiento, con períodos de rápida expansión, y caídas abruptas en el producto interno de estos países.

### **2.3. Mercosur y UE: el proceso de integración económica**

A lo largo de la historia, se han sucedido diferentes procesos de integración económica entre países, pero el que ha logrado mejores resultados fue la UE, que hoy abarca Europa en casi su totalidad. Este proceso no fue sencillo. La CEE, instituida por el Tratado de Roma, llevó más de 30 años de esfuerzos por parte de los países que la integraban para alcanzar la fase de Mercado Común Europeo. Sin embargo, como Unión Económica y Monetaria, aún existen asperezas a li-mar.

Conforme Carbajo (2013, p. 74), en el momento actual, “la UE se compone de 27 Estados, de los cuales 17 comparten una Política Monetaria común, dirigida por el Banco Central Europeo, con una moneda única, el euro y unas importantes limitaciones a sus políticas presupuestarias, que se han visto reforzadas en los últimos años, como reacción ante la crisis”. Sin embargo, tras la adhesión de Croacia, en julio de 2013, la UE pasó a tener 28 países-miembros y tras la adopción de la moneda única por Letonia, en enero de 2014, y por Lituania, en enero de 2015, la zona del euro pasó a los 19 miembros, con que cuenta en la actualidad.

Es característica de este bloque, la libertad de circulación e igualdad de acceso o no discriminación en las relaciones económicas entre los países-miembros. En este sentido, así como ocurrió en la UE, el desarrollo de una integración económica entre economías diversas requiere la remoción de protecciones y barreras fiscales para la circulación de mercancías, capital y servicios. La UE resulta de un proceso de cooperación internacional con características supranacionales, porque la responsabilidad por la dinámica del proceso de integración económica fue confiada a un nuevo ordenamiento jurídico que, con base en diversos procedimientos de toma de decisiones, crea legislaciones vinculantes a los Estados-miembros y les instruye en cuanto a la adaptación de sus leyes nacionales, de modo a alcanzar los resultados pretendidos.

En la UE, la extinción de otras barreras fiscales denominadas indirectas fue también considerada para definir la armonización tributaria indirecta, en la medida de lo necesario para asegurar el equilibrio y la seguridad del mercado interno. Esta medida fue la base jurídica para un gran número de directrices en materia de IVA y de otros impuestos que gravan el consumo, que resultaron en la remoción de todas las barreras fiscales significativas para el comercio intracomunitario. Otras directrices sobre el IVA obligaron a los Estados-miembros a sustituir sus tributos acumulativos por un sistema no acumulativo de impuesto sobre valor agregado. La comunidad armonizó los principales impuestos de consumo tributados por los Estados-miembros.

El acuerdo de la UE determina la eliminación de la dupla tributación y prevé la armonización de toda la legislación tributaria que perjudique el mercado interno y la libre competencia. Sobre este aspecto, Carbajo (2013, p. 97) afirma que:

Es esencial comprender que el relanzamiento de la armonización fiscal comunitaria se produce, en gran parte, al margen de la normativa que la regula en los Tratados, al venir está marcada por la ausencia de una institución fuerte encargada de la coordinación e instrumentación de las Políticas Fiscales, la dificultad para ubicar la imposición directa en el Derecho primario de la UE y el límite casi insoslayable de la regla de la unanimidad; por ello, la propia Comisión de la UE ha intentado esbozar unos nuevos instrumentos normativos que faciliten la armonización fiscal, por ejemplo, las Recomendaciones y, recientemente, los “Códigos de Buena Conducta”, fundamentalmente, el de carácter empresarial, aunque desde la revisión de los Tratados conocida como “Tratado de Niza”, se ha tratado de potenciar, en una Europa a varias velocidades, la utilización de la llamada “cooperación reforzada”, es decir, aquellos Estados dispuestos a avanzar en una determinada faceta de integración como es la fiscal pueden decidir hacerlo, al margen de que otros países miembros no lo hagan, sin embargo, hasta la fecha, estas ideas no se han plasmado en realizaciones prácticas, por lo cual el gran problema normativo de la armonización fiscal en la UE sigue siendo la necesidad del voto unánime de los 27 Estados miembros para avanzar en la misma.

Esto demuestra que, en los bloques económicos, cada uno de los países-miembros defiende sus propios intereses sobre los de los demás, o sea, tratan de hacer prevalecer sus atributos soberanos, lo que no es reprochable, pero dificulta bastante la evolución del proceso de integración.

Por otro lado, la integración regional es un tema delicado en países de gran extensión territorial y profundas diferencias regionales como Brasil. En este sentido, es relevante recordar que la integración europea se viene realizando entre países de pequeña extensión territorial e, incluso iniciada en 1957, aún sufre avances y retrocesos, lo que demuestra la dificultad de, incluso en sociedades democráticas de nivel cultural respetable, imponerse la abolición de las barreras nacionales y de adaptar las peculiaridades regionales a la nueva realidad.

Las diferencias entre las “políticas fiscales” del Mercosur y UE empiezan por la base institucional, siendo por tanto, difícil la comparación en el sentido de que uno debería servir de modelo para el otro, ya que las características intergubernamentales y comunitarias imponen obstáculos y ofrecen instrumentos diferenciados a la armonización de las legislaciones nacionales.

Aun así, la propia UE tuvo la experiencia de que, para llegarse a una Unión Aduanera, y posteriormente a un Mercado Común, fueron necesarias la coordinación de políticas, la armonización de las legislaciones divergentes y la voluntad política de los Estados-miembros y, es, en este ejemplo, que el Mercosur debe reflejarse para el alcance, menos traumático posible, de sus objetivos integracionistas.

#### **2.4. Algunas consideraciones**

Analizando los procesos de integración a lo largo de los tiempos, se percibe que el Mercosur no surgió por casualidad, y sí de los programas de aproximación económica realizados entre Brasil y Argentina. Sin embargo, su evolución tiene como factores fundamentales, no solo la extensión de los compromisos asumidos, sino también la creciente participación de la sociedad civil en los rumbos de la integración.

Otro factor que estimuló la creación del Mercosur fue la cuestión geográfica. Son países vecinos, con fronteras extremadamente permeables, donde los contactos entre las poblaciones de ambos lados son muy densos. Además, no hay grandes rivalidades étnicas, culturales y religiosas entre los países, ya que la última experiencia de conflicto militar entre los países de la región fue la Guerra del Paraguay, que ocurrió hace más de un siglo. Con relación a las rivalidades políticas, estas marcadamente se disiparon con el fin de los regímenes militares, desde mediados de los años 80, contribuyendo de manera eficaz para el avance concreto y dinámico en la formación de la colaboración entre Brasil y Argentina, el embrión del Mercosur.

Por otra parte, al realizar una evaluación general sobre el desempeño del Mercosur, Gonçalves (2013, p. 57) pone de relieve que la primera y más evidente conclusión que se puede extraer, en lo que atañe a su compromiso con el desarrollo económico-social, es la existencia de dos fases bien marcadas: la primera, que tiene inicio en 1991, cuando el Mercosur fue comandado por la concepción neoliberal, según la cual el bloque regional debía fomentar el comercio intrabloque y atraer inversiones del exterior; y, la segunda, que comienza en 2003, señalada por las ideas neo-desarrollistas, de acuerdo con las cuales al Estado le cabe el papel de abrir camino y apoyar la integración regional estimulando la producción, por medio de la ampliación del mercado interno y de la asistencia a los grupos empresariales dispuestos a invertir en la región y a crear cadenas productivas uniendo las economías de los países del bloque.

Otro análisis importante se relaciona al comportamiento de los flujos comerciales de los países del Mercosur en términos intrazona y global, como hizo Curzel (2013, p. 71-93), delimitando distintas fases a lo largo de los más de 20 años de vigencia del Tratado de Asunción. Según la autora, hubo un crecimiento valioso en las transacciones comerciales intrabloque, las cuales tuvieron su apogeo entre 1991 y 1998, la denominada “fase fácil” o de bonanza, y que, a pesar de iniciar su declinación con la desvalorización de la moneda brasileña en 1999 y subsiguiente crisis argentina, entre otros factores externos que las desencadenaron, dichas transacciones encontraron relativa constancia desde 2003 hasta la última crisis financiera internacional, en 2008. La autora aún comenta que, observando el Mercosur desde su creación, si fuera entendido que dicha elevación de las transacciones haya representado una expansión de los mercados, un aumento de la eficiencia en la asignación de recursos, reducción de costes, más diversidad productiva y el ascenso del bienestar económico de la población, entonces se puede inferir por el éxito del acuerdo, aunque se le pueda relativizar en lo tocante a los perjuicios de las economías menores, las cuales presentaron déficits en las transacciones con el bloque, de acuerdo con los estudios realizados por la autora.

La adopción de un AEC y de una política arancelaria común representan otros dos puntos de destaque. Sin embargo, dada la asimetría entre los países y la existencia de intereses nacionales muy distintos, fueron permitidos mecanismos de excepciones al AEC. Ésa fue la solución encontrada principalmente para los productos que generaban mayor controversia, como los bienes de capital. Se caracteriza como una excepción al AEC, cualquier arancel practicado de forma diferente, para más o para menos, de lo que el establecido en la lista de tarifas propuestas. Actualmente son innumerables las excepciones, y cada Estado Parte posee su lista al referido arancel. Estas listas tenían el fin de evitar un impacto abrupto en los costes de producción o inversión, y

podrían también, ser utilizadas con sesgo proteccionista, garantizando mayor flexibilización en la creación de la política comercial de los Estados. Se observa, sin embargo, que los intereses locales presionan a los gobiernos, en la búsqueda de adopción de medidas proteccionistas, lo que garantiza la permanencia de las excepciones.

El Mercosur, por tanto, se encuentra entre la definición de una zona de libre comercio y una unión aduanera imperfecta por mantener la característica peculiar de las excepciones al AEC que reducen la efectividad del proceso de integración.

### **3. EL MERCOSUR Y LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN EL CONSUMO EN LOS ESTADOS PARTES**

Pues bien, si la integración económica es, a priori, un fenómeno irreversible que impacta no apenas el orden económico y social, como también el jurídico, se hace imprescindible estudiar la armonización de la legislación de los países que componen los referidos bloques en busca de garantizar la seguridad jurídica y minimizar las asimetrías existentes entre los diversos ordenamientos jurídicos.

Regresando al pasado, es posible percibir algunas razones para la existencia de importantes diferencias entre los países de AL. Por ejemplo, apenas Brasil sufrió colonización portuguesa, mientras básicamente todo el restante del continente sudamericano fue regido y dominado por el reino español. Aunque se pueda considerar esta base muy antigua y sin fundamento, este factor fue determinante para el futuro de la realidad tributaria de cada país. España y Portugal tenían claramente sistemas de recaudación de tributos muy diferentes. Portugal, históricamente, pasaba por más dificultades financieras que España, que administraba mejor sus riquezas y, en la época de las colonizaciones, detentaba el monopolio comercial de las Indias Orientales, gran fuente de valiosas especias para Europa y sinónimo de fortuna. Además, el reino español dominaba gran parte de AL y casi la totalidad de América Central, lo que colocaba en su poder una cantidad de riquezas significativamente mayor de lo que poseían los portugueses con su única colonia en América. De esta manera, se puede decir que las colonias españolas sufrían imposiciones tributarias mucho menos extenuantes que la colonia portuguesa, que debía cubrir esa diferencia. De igual manera, existe otro factor histórico que determinó diferentes tributaciones. Durante los procesos de independencia, las colonias españolas, en general, lograron su libertad a través del conflicto armado o por el empeño diplomático. Brasil, por otro lado, pagó por su independencia, tomando prestada una gran cuantía en dinero de Inglaterra para conquistar la libertad (paga) a los portugueses (Doratioto, 2003, p. 133-152). El mantenimiento de esta deuda externa dependía de un incremento en los tributos, lo que engendró una serie de nuevos tributos con el fin de cubrir o amenizar este déficit.

En suma, estos factores contribuyeron fuertemente para tornar Brasil, hoy, el país poseedor de una de las mayores cargas tributarias del planeta. Específicamente, Brasil se destaca en este aspecto tributario de los demás países de AL, que también discrepan entre sí en determinados aspectos, sin embargo, de manera más sutil.

El presente capítulo tiene por objetivo plantear un panorama de los sistemas tributarios de los Estados Partes del Mercosur, enfocando principalmente en los impuestos generales que gravan el consumo de bienes y servicios. Para eso, serán analizadas las Constituciones de cada país-miembro y las legislaciones pertinentes, abordando los aspectos jurídicos y tributarios vigentes y, además, estableciendo diferencias y semejanzas entre ellos, reforzando la tesis de que hay la necesidad de una armonización tributaria.

### 3.1. Argentina

Como consecuencia de la organización política de la República Argentina, que adopta para su gobierno la forma representativa federativa, existen tres niveles de imposición: la nación, las provincias y los municipios. Cada uno de estos es titular de poderes de tributar para efecto de establecer gravámenes.

La Constitución Argentina, diferentemente de la brasileña, no sistematizó el derecho tributario, ni dedicó ningún capítulo al sistema tributario, delegando al legislador ordinario la capacidad impositiva. Las distintas categorías de impuestos se encuentran reguladas por leyes separadas, que sufren frecuentes reformas.

El sistema tributario argentino está compuesto por tres clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales (a la seguridad social y por mejora), y está estructurado principalmente sobre la imposición sobre la renta, patrimonio y consumo. Al Gobierno Federal, caben los impuestos sobre la renta, bienes personales, transferencia de inmuebles de personas físicas, valor agregado (IVA), combustibles líquidos y gas natural, seguridad nacional, derechos aduaneros y otros de menor envergadura; a los Gobiernos de las Provincias, competen los impuestos sobre las entradas brutas, manifestaciones parciales de patrimonio (inmuebles y vehículos), sellos y tasas por la prestación de servicios; a los Municipios, caben las tasas sobre prestación de servicios y derechos específicos (Saldanha, 2008, p. 152-153).

El artículo 75 de la Constitución Argentina clasifica los tributos en directos e indirectos y de acuerdo con esta clasificación distribuye las competencias tributarias:

Artículo 75.- Corresponde al Congreso:

1.- Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2.- Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. [...]

Conforme el texto Constitucional, se verifica que los impuestos indirectos son de competencia concurrente entre las provincias y la nación, exceptuándose de esta distribución solamente los impuestos aduaneros, que son de competencia exclusiva de la nación. Con relación a los valores

recaudados por los principales gravámenes nacionales, como el IVA, ellos se distribuyen entre la nación y las provincias de acuerdo con los porcentajes preestablecidos a través del régimen de coparticipación.

La Ley n° 20.631, de 1973, creó el IVA en Argentina. Este impuesto tiene como hecho imponible, según el Decreto n° 280, de 1997, las ventas de cosas muebles, incluidas las relacionadas con la actividad determinante de la condición de sujeto del impuesto; las obras, arrendamientos y prestaciones de servicios, excluidos los realizados en el país para ser utilizados en el exterior; las importaciones definitivas de cosas muebles; prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país. Por lo tanto, el aspecto material del hecho imponible del IVA se verifica en todo acto de venta o importación de productos y prestación de servicios, limitado al contenido de la ley.

El devengo se producirá, en el caso de ventas: en el momento de la entrega del bien, emisión de factura o acto equivalente, el que se produzca con anterioridad, sin embargo, se establecen una serie de excepciones. En el caso de arrendamientos y prestaciones de servicio: el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior. También se establecen una serie de excepciones y concretan supuestos.

Los sujetos pasivos corresponden a quienes realicen con carácter habitual la venta de bienes muebles, realicen arrendamientos o prestaciones gravadas, importaciones definitivas de cosas muebles y resulten prestatarios de las prestaciones realizadas en el exterior para ser utilizadas en el país. En suma, el responsable inscrito traslada el impuesto discriminado en la factura, pero el responsable no inscrito no lo traslada, ingresando el tributo a través del incremento de la alícuota que le aplica el responsable inscrito. Los consumidores finales son aquellos que adquieren bienes o servicios para su consumo particular.

Estos sujetos pasivos podrán deducirse las cuotas soportadas en virtud de la compra o importación definitiva de bienes, arrendamientos o prestaciones de servicio, incluido los bienes de inversión. El límite de la deducción es el importe resultante de aplicar sobre el precio neto de la prestación, compras o arrendamientos en su caso, sobre la cantidad imponible total de las importaciones definitivas, el tipo de gravamen correspondiente a dichas operaciones. Se establece como requisito necesario para poder aplicar la deducción, que las compras o importaciones definitivas, los arrendamientos y las prestaciones de servicios estén “vinculados” con su actividad empresarial o profesional. A su vez, se establece un sistema similar a la regla de la prorrata.

La base imponible corresponde al precio neto de la operación interna (ventas, obras, arrendamientos y prestaciones de servicios) consignado en la factura o documento equivalente. Se incluye en el precio, aunque se facture por separado, los servicios prestados juntamente con la operación gravada, los intereses, las comisiones, etc. Por otra parte, no integran la base, el IVA generado por la propia operación y los tributos internos que reconozcan como hecho imponible la misma operación. En el caso de las operaciones de importación, corresponderá al precio establecido para la aplicación de los derechos de importación, al que se agregan todos los tributos a la

importación o aplicables con motivo de ella, excluidos el IVA que genera la importación y los tributos de la ley de impuestos internos.

En relación al tipo de gravamen, hay tres: el tipo general del 21%; el tipo incrementado del 27% (por ejemplo, para ventas de gas, energía eléctrica, prestación de servicios de provisión de agua corriente, cloacales y de desagües); y, el tipo reducido del 10,5% (como ejemplo, aplicable a animales vivos de las especies bovina, ovina, camélidos y caprinos, sus carnes y despojos comestibles, frescos, refrigerados o congelados; frutas, legumbres y hortalizas, frescas, refrigeradas o congeladas; granos y legumbres secas).

Hay algunas exenciones previstas y estas son interpretadas en sentido restricto por la jurisprudencia argentina, como destaca Saldanha (2008, p. 155-156). En relación a las exportaciones, se eximen, permitiéndose recuperar el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios destinados a las mismas.

En resumen, el IVA argentino es semejante al IVA adoptado en los otros Estados Partes del Mercosur, teniendo como características a ser resaltadas el hecho de ser un impuesto indirecto, esencialmente transferible y con repercusión expresa al consumidor final (gravamen incide apenas una vez sobre el precio final de bienes y servicios al alcanzar el valor agregado en cada fase del ciclo económico), y en el contexto de las entradas tributarias, corresponde al gravamen de mayor impacto en la recaudación tributaria global argentina.

Aún con relación a los impuestos sobre el consumo, hay el Impuesto Interno, cuyo ámbito de aplicación es federal (Unión). Según la Ley n° 24.674, de 1996, este es un impuesto específico, que se aplicará de manera que incida en una sola de las etapas de su circulación, sobre el consumo de tabacos, bebidas alcohólicas, cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados, automotores y automóviles de gasóleo, seguros, champañas, objetos suntuarios, telefonía celular y satelital, vehículos automóviles y motores, embarcaciones y aeronaves de recreo o deportes, productos electrónicos.

En la página web del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT (actualización: agosto de 2012), están listados los siguientes impuestos selectivos al consumo, cuya potestad corresponde al Gobierno Federal:

Impuestos Internos a los Seguros y Otros Bienes y Servicios, contenidos en la Ley n° 3.764, de 1979 y normas modificatorias; Impuesto Adicional de Emergencia sobre los Cigarrillos, contenido en la Ley n° 24.625 (publicada en el Boletín Oficial el 09.01.1996) y normas modificatorias; Adicionales destinados al Fondo Especial del tabaco, contenidos en la Ley n° 19.800, de 1972 y normas modificatorias; Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, contenidos en la Ley n° 23.966, cuyo Texto Ordenado fue aprobado a través del Decreto n° 518-98 (publicado en el Boletín Oficial el 18.05.1998) y normas modificatorias; Impuesto sobre el Gas Oil y el Gas Licuado para Uso Automotor, contenido en la Ley n° 26.028 (publicada en el Boletín Oficial el 06.05.2005) y normas modificatorias; Impuesto sobre la Transferencia o Importación de Naftas y Gas Natural destinado a Gas Natural Comprimido, contenido en la Ley n° 26.181 (publicada en el Boletín Oficial el 20.12.2006) y normas modificatorias; Recargo sobre el Gas Natural y Gas Licuado de Petróleo, contenido en la Ley n° 25.565 y normas modificatorias; Impuesto a las Entradas de Espectáculos Cinematográficos y Vi-

deogramas Grabados, contenido en la Ley n° 17.741, cuyo Texto Ordenado fue aprobado a través del Decreto n° 1.248-01 (publicado en el Boletín Oficial el 16.10.2001) y normas modificatorias; Impuesto sobre los Servicios de Radiodifusión; y, Cargo sobre la Telefonía Celular, contenido en la Ley n° 26.573, de 2009 y normas modificatorias.

En cuanto a los impuestos sobre el consumo de potestad de los Gobiernos Sub-nacionales, según Jarach (1999, p. 891), los principales son:

- El Impuesto sobre los Ingresos Brutos: principal recurso que obtienen los gobiernos provinciales. Es tributado mensualmente, sobre el total de las entradas brutas, esto es, sin deducir gastos, obtenidas por la sociedad. Hay dos regímenes: el “local” (cuando la empresa posee actividades solamente en una provincia) o el “convenio multilateral” (cuando realizan operaciones en más de una provincia; constituye, básicamente, un mecanismo elaborado para distribuir los impuestos entre las diferentes provincias). La alícuota media es del 3% sobre la facturación. Se deben presentar declaraciones, pagos mensuales y una declaración anual informativa.
- El Impuesto de Sellos: incide sobre los contratos en general y su alícuota media es del 1% sobre el valor económico del contrato.

Otro punto importante a resaltar es que la Constitución Argentina prevé expresamente, en el artículo 75, inciso 24, la aprobación de tratados de integración:

24. Aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes. La aprobación de estos tratados con Estados de Latinoamérica requerirá la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En el caso de tratados con otros Estados, el Congreso de la Nación, con la mayoría absoluta de los miembros presentes de cada Cámara, declarará la conveniencia de la aprobación del tratado y sólo podrá ser aprobado con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, después de ciento veinte días del acto declarativo. La denuncia de los tratados referidos a este inciso, exigirá la previa aprobación de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara.

### 3.2. Paraguay

La Constitución Paraguaya, tal como la Argentina, es bastante sucinta tratándose de competencias, principios y exenciones. Posee, por tanto, un sistema tributario bastante simplificado.

El Estado Paraguayo es unitario y, conforme el artículo 156 de la Constitución, “a los efectos de la estructuración política y administrativa del Estado, el territorio nacional se divide en departamentos, municipios y distritos, los cuales, dentro de los límites de esta Constitución y de las leyes, gozan de autonomía política, administrativa y normativa para la gestión de sus intereses, y de autarquía en la recaudación e inversión de sus recursos”.

La Constitución Paraguaya no presenta específicamente ningún capítulo destinado al sistema tributario. Por ende, aborda en líneas generales solamente algunos principios tributarios, tales como: el principio de reserva de ley (artículo 44: “Nadie estará obligado al pago de tributos ni a la prestación de servicios personales que no hayan sido establecidos por la ley. No se exigirán fianzas excesivas ni se impondrán multas desmedidas”; artículo 179: “Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional. Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario”); de la igualdad (artículo 46: “Todos los habitantes de la República son iguales en dignidad y derechos. No se admiten discriminaciones. El Estado removerá los obstáculos e impedirá los factores que las mantengan o las propicien. Las protecciones que se establezcan sobre desigualdades injustas no serán consideradas como factores discriminatorios sino igualitarios”); y, de capacidad económica y de no confiscatoriedad (artículo 181: “La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país”).

La reforma del sistema tributario paraguayo ocurrió en la década del 90 con la promulgación de la Constitución de 1992 y con la edición de la Ley n° 125, de 1991, que estableció el nuevo régimen tributario y normas modificatorias y los tributos que gravan el consumo, cuya potestad corresponde al Gobierno Central. El sistema tributario está compuesto por tres clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales (a la seguridad social y por mejora). Por otra parte, no hay impuestos de potestad de los Gobiernos sub-nacionales que gravan el consumo. Estas informaciones fueron obtenidas en la página web del CIAT (actualización: julio de 2012).

En el Libro III de la Ley n° 125, fueron creados los siguientes impuestos: IVA (Título I), Impuesto Selectivo al Consumo (Título II) e Impuesto a la Comercialización Interna de Ganado Vacuno (Título III). Este último fue derogado a partir de la vigencia del Impuesto a la Renta de Actividades Agropecuarias. El Decreto n° 6.806, de 2005, reglamenta esta ley.

El IVA fue instituido en sustitución del Impuesto a las Ventas de Mercancías. El impuesto es no acumulativo, siendo liquidado mensualmente computándose la diferencia entre los débitos y los créditos fiscales, estando las exportaciones exoneradas y siendo permitido a los exportadores, al final, recuperar el crédito que afecte directa o indirectamente las operaciones fiscales que realizan. Hay algunas exenciones, como la enajenación de animales silvestres, vivos o no, enteros o en partes, cuya comercialización no esté prohibida por otras disposiciones legales.

Tiene como hecho imponible: la enajenación de bienes; la prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia; y, la importación de bienes. Hay excepciones previstas en la ley para cada uno de ellos.

El devengo se producirá, en el caso de enajenaciones: en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión del comprobante de venta, el primero de ellos; en el caso de contratos

de obras de construcción: en la percepción de cada certificado de avance de obra, en la percepción de cada pago o del pago total del precio establecido en el contrato respectivo, el primero que ocurra; en el caso de arrendamiento financiero: en el momento del vencimiento de cada cuota; en los casos de servicios en general: con la finalización del servicio prestado; y, en el caso de las importaciones: en el momento de la apertura del registro de entrada de los bienes en la Aduana.

Serán contribuyentes, las personas físicas por la prestación de servicios personales; cooperativas; empresas unipersonales; sociedades comerciales; entes del Estado; fundaciones; importadores casuales.

La base imponible se constituye con el precio neto devengado y todos los demás importes cargados al comprador, entre los que se incluyen los impuestos que gravan la operación, excluido el IVA. Con relación a los tipos impositivos, son dos: 10%, la tasa general; y, 5%, para combustibles derivados del petróleo, productos de la canasta familiar y productos farmacéuticos.

Por otra parte, la deducción del crédito fiscal está condicionada a que el mismo provenga de bienes o servicios que estén afectados directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el Impuesto. Cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en las liquidaciones siguientes del impuesto, a partir del mes subsecuente, pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso, salvo los casos de cese de actividades, clausura o cierre definitivo de negocios.

El incentivo agrícola es otra característica importante del IVA paraguayo, desgravando actos relativos a la política agrícola y agropecuaria.

El Impuesto Selectivo al Consumo fue reglamentado por el Decreto n° 4.344, de 2004, cuyo hecho imponible corresponde a la importación y a la primera enajenación a cualquier título cuando sean de producción nacional los siguientes bienes: tabacos; bebidas alcohólicas; bebidas analcohólicas; extractos y concentrados; objetos suntuarios; combustibles derivados del petróleo; y otros. No obstante, las exportaciones no están gravadas con este impuesto.

Del mismo modo que ocurre en Argentina, la Constitución Paraguaya presenta de forma bien definida las cuestiones relacionadas al sometimiento de las normas internas a un orden jurídico supranacional, desde que se mantenga la igualdad de condiciones entre los Estados Partes. Así, conforme lo previsto en el artículo 145 de la Constitución Paraguaya: “La República del Paraguay, en condiciones de igualdad con otros Estados, admite un orden jurídico supranacional que garantice la vigencia de los derechos humanos, de la paz, de la justicia, de la cooperación y del desarrollo, en lo político, económico, social y cultural. Dichas decisiones sólo podrán adoptarse por mayoría absoluta de cada Cámara del Congreso”.

En lo que se refiere a la supremacía de los tratados internacionales sobre el ordenamiento interno, la Constitución también trató de disciplinar de forma expresa la materia. En los artículos 137 y 141, se observa la opción del constituyente por la jerarquía de los tratados con relación a las normas dictadas internamente:

Artículo 137. La ley suprema de la República es la Constitución. Esta, los tratados, convenios y acuerdos internacionales aprobados y ratificados, las leyes dictadas por el Congreso y otras disposiciones jurídicas de inferior jerarquía, sancionadas en su consecuencia, integran el derecho positivo nacional en el orden de prelación enunciado. [...]

Artículo 141. Los tratados internacionales válidamente celebrados, aprobados por ley del Congreso, y cuyos instrumentos de ratificación fueran canjeados o depositados, forman parte del ordenamiento legal interno con la jerarquía que determina el artículo 137.

### 3.3. Uruguay

El Estado Uruguayo es unitario y dividido para fines administrativos en departamentos. La Constitución Uruguaya, de 1967, así como las Constituciones de Argentina y de Paraguay, no destinó ningún capítulo para tratar del sistema tributario, abordando solo principios limitativos al poder de tributar, en el artículo 298:

Artículo 298.- La ley, que requerirá la iniciativa del Poder Ejecutivo y por el voto de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara, podrá:

- 1) Sin incurrir en superposiciones impositivas, extender la esfera de aplicación de los tributos departamentales, así como ampliar las fuentes sobre las cuales estos podrán recaer.
- 2) Destinar al desarrollo del interior del país y a la ejecución de las políticas de descentralización, una alícuota de los tributos nacionales recaudados fuera del departamento de Montevideo. Con su producido se formará un fondo presupuestal, afectado al financiamiento de los programas y planes a que refiere el inciso quinto del artículo 230. Dicha alícuota deberá ser propuesta preceptivamente en el Presupuesto Nacional.
- 3) Exonerar temporariamente de tributos nacionales, así como rebajar sus alícuotas, a las empresas que se instalen en el interior del país.

Con la reforma realizada a partir de la década de 70, Uruguay modificó su sistema tributario objetivando modernizarlo y, consecuentemente, adecuarlo a las transformaciones generadas por el proceso de globalización, sustituyendo una serie de impuestos específicos y otros sobre ventas por el IVA. Está compuesto por tres clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales (a la seguridad social y por mejora).

Así como el modelo paraguayo, el sistema adoptado por Uruguay es bastante sencillo, no obstante, al adoptar el IVA, se acerca del ideal de armonización necesario para la consolidación del Mercosur. Por otro lado, predominan los impuestos indirectos, especialmente al consumo, y hay también los impuestos sobre los derechos a la renta y al patrimonio, siendo que entre aquellos, el IVA es el más significativo.

De acuerdo con las informaciones obtenidas en la página web del CIAT (actualización: julio de 2012), los tributos que gravan el consumo, cuya potestad corresponde al Gobierno Central, son: IVA, un impuesto general, y los impuestos selectivos (Impuestos Específicos Internos e Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios). En la Ley n° 18.083, de 2006, fueron creados los

siguientes impuestos: Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios (Título 9), IVA (Título 10) e Impuesto Específico Interno (Título 11).

Uruguay, en la imposición sobre el consumo, adoptó el IVA, no acumulativo, que grava la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles. Por consiguiente, el devengo se producirá en la venta de bienes: en el momento de la entrega del bien; en las prestaciones de servicios: al finalizar la prestación del servicio; en los servicios de tracto sucesivo: se considera configurado mensualmente; y, en las importaciones: en el momento del despacho en Aduana.

Los sujetos pasivos son cualquier persona física o jurídica que realice operaciones sujetas en Uruguay; personas que presten servicios personales independientes o profesionales, entidades industriales o comerciales de propiedad estatal; importadores; Municipios (Intendencias Municipales), con respecto a las actividades semejantes a las actividades privadas del sector y las fundaciones y entidades similares con respecto a sus actividades no exentas.

La base imponible, en la entrega de bienes y prestación de servicios, corresponde al importe total neto contratado o facturado, sin embargo, el importe resultante se incluirá en forma separada en la factura o documento equivalente; en las importaciones, corresponde al valor normal de aduana más el arancel.

Hay dos tipos de gravamen: el tipo general del 22% y el tipo reducido del 10%: para determinados bienes de consumo básico, transporte de pasajeros y servicios de hospedaje. No están gravadas por IVA las exportaciones y determinadas prestaciones de servicio, como ejemplo: el transporte internacional de mercancías, la transformación de mercancías para su posterior reexportación, etc. Por otra parte, la legislación establece que los sujetos pasivos podrán deducirse las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios gravados por este impuesto, sin embargo, se establecen una serie de requisitos. En el caso de que se realicen a la vez operaciones gravadas y operaciones exentas, la deducción se calculará de manera proporcional.

Otra característica del IVA uruguayo, así como del paraguayo, según Meirelles *apud* Saldanha (2008, p. 163), es el hecho de que el “Código prevé la devolución del impuesto incluido en las compras de bienes y prestación de servicios destinados a la fabricación de máquinas agrícolas y accesorios y bienes empleados en la producción agrícola, en claro incentivo a la producción agropecuaria”.

En el Impuesto Específico Interno, los conceptos gravados son: bebidas alcohólicas y analcohólicas, tabaco, hidrocarburos, cosméticos, vehículos, energía eléctrica, vehículos automotores, lubricantes, combustibles y otros derivados del petróleo. Y el Impuesto a la Enajenación de Bienes grava la primera enajenación a cualquier título, realizada por los productores, a quienes se encuentren comprendidos en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio, a Administraciones Municipales y a Organismos Estatales, de los siguientes productos: ganado bovino, ovino y suino; cereales y oleaginosos; leche; productos derivados de la avicultura, de la apicultura y de la cunicultura; productos hortícolas, frutícolas y cítrícolas; incluso, estarán gravadas las exportacio-

nes de productos derivados de la rancicultura, helicicultura, cría de ñandú, cría de nutrias y similares; lanas y cueros ovinos y bovinos; y, otros productos agropecuarios que determine el Poder Ejecutivo.

Por otra parte, no hay definición ni en lo que atañe a la posibilidad del sometimiento del ordenamiento interno a un orden jurídico supranacional, ni con relación a la jerarquía constitucional de los tratados internacionales. El precepto constante del artículo 6° de la Constitución es muy impreciso y no se refiere ni siquiera a la posibilidad de formación de una comunidad latinoamericana:

Artículo 6°.- En los tratados internacionales que celebre la República propondrá la cláusula de que todas las diferencias que surjan entre las partes contratantes, serán decididas por el arbitraje u otros medios pacíficos. La República procurará la integración social y económica de los Estados Latinoamericanos, especialmente en lo que se refiere a la defensa común de sus productos y materias primas. Asimismo, propenderá a la efectiva complementación de sus servicios públicos.

Con relación a la jerarquía de los tratados en el ordenamiento jurídico interno, a partir del análisis de los artículos 83, 85, VII, y 256 de la Constitución de Uruguay, se puede concluir que hay la supremacía de la norma constitucional, ya que la aprobación e incorporación de los tratados se hacen con la edición de una ley que está sujeta al control de constitucionalidad:

Artículo 83.- El Poder Legislativo será ejercido por la Asamblea General.

Artículo 85.- A la Asamblea General compete: [...] 7°) Decretar la guerra y aprobar o reprobado por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara, los tratados de paz, alianza, comercio y las convenciones o contratos de cualquier naturaleza que celebre el Poder Ejecutivo con potencias extranjeras.

Artículo 256.- Las leyes podrán ser declaradas inconstitucionales por razón de forma o de contenido, de acuerdo con lo que se establece en los artículos siguientes.

Frente a lo expuesto, se infiere que la participación de Uruguay en el Mercosur es pasible de las mismas críticas que serán aquí dirigidas a Brasil, generando inseguridad con respecto a la primacía del derecho constitucional en faz de los tratados internacionales.

### **3.4. Venezuela**

Históricamente Venezuela tenía su principal fuente tributaria concentrada en los derivados de petróleo e hidrocarburos, no presentando, debido a la simplicidad del sistema y a la escasez de fuentes, madurez en el campo de la tributación.

La Constitución venezolana, de 1999, en la “Sección segunda: del sistema tributario”, en sus artículos 316 y 317, establece que toda persona debe aportar con los gastos públicos por medio del pago de tributos, respetando siempre la capacidad económica del sujeto pasivo, para que el Estado pueda cumplir con su deber de proteger la economía nacional y establecer un nivel de vida adecuado a la población:

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Artículo 317. No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.[...]

Los cambios en los últimos años en el escenario mundial y en AL exigieron de Venezuela transformaciones que fueran capaces de alcanzar el objetivo constitucional. En este contexto, se propuso el IVA en 1989, que paulatinamente se fue sobreponiendo a los otros tributos que componían el sistema venezolano. Se adoptó, también, un sistema de contribuciones especiales con la intención de atender y controlar a los contribuyentes de mayor significación fiscal. Sin embargo, el ápice de las transformaciones tributarias vividas por Venezuela ocurrió con la promulgación de la Constitución de 1999, que pasó a ocupar posición considerable en la estructura del país.

Conforme las informaciones obtenidas en la página web del CIAT (actualización: agosto de 2012), los tributos que gravan el consumo, cuya potestad corresponde al Gobierno Federal, son: impuesto general al consumo: IVA e impuestos selectivos: Renta de Fósforos; Impuesto al Consumo de Gasolina y Otros Derivados del Petróleo; Impuesto sobre Licores; Impuesto sobre Cigarrillos; Impuesto sobre Casinos y Salas de Bingo; Impuesto sobre Telecomunicaciones; Contribución Especial sobre el Turismo. La reglamentación de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que creó el IVA, se dio por el Decreto n° 206, de 1999.

Según esta ley, los hechos imponibles son: la venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos, así como el autoconsumo; la importación definitiva de bienes muebles; la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provengan del exterior; el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio; la venta de exportación de bienes muebles corporales; la exportación de servicios.

El devengo se producirá, en la venta de bienes muebles corporales: en los casos de ventas a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente, o cuando se emita la factura o documento equivalente que deje constancia de la operación o se pague el precio o desde que se haga la entrega real de los bienes, según sea lo que ocurra primero; en la importación definitiva de bienes muebles, en el momento que tenga lugar el registro de la correspondiente declaración de aduanas; en la prestación de servicios: en los casos de servicios de tracto sucesivo, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes o cuando se realice su pago o sea exigible la contraprestación total o parcialmente, según sea lo que ocurra primero; en los casos de servicios prestados a entes públicos, cuando se autorice la emisión de la orden de pago correspondiente; en los casos de prestaciones consistentes en servicios provenientes del exterior, desde el momento de recepción por el beneficiario o receptor del servicio; en todos los demás casos, cuando se emitan las facturas o documentos equivalentes por quien presta el ser-

vicio, se ejecute la prestación, se pague, o sea exigible la contraprestación, o se entregue o ponga a disposición del adquirente el bien que hubiera sido objeto del servicio, según sea lo que ocurra primero; en la venta de exportación de bienes muebles corporales, la salida definitiva de los bienes muebles del territorio aduanero nacional.

Los sujetos pasivos corresponden a toda persona natural o jurídica que realice negocios jurídicos que constituyen hechos imponible, así como los importadores habituales, industriales, comerciantes, prestadores habituales de servicios, las empresas de arrendamiento financiero, los bancos universales, los almacenes generales y los entes públicos descentralizados y desconcentrados; los importadores no habituales de bienes muebles corporales, y los entes públicos descentralizados o desconcentrados; por su parte, las personas naturales o jurídicas que realicen exclusivamente operaciones o actividades exentas o exoneradas (estos sujetos no son obligados a la contribución del impuesto solo lo soportan y deben informar a la administración tributaria las ventas realizadas según la periodicidad de la declaración).

Se establece como responsables de pago del impuesto a los adquirentes de bienes y receptores de servicios cuando el proveedor no tenga domicilio en el país; los adquirentes de bienes exentos o exonerados con destino específico, empleados para fines distintos; y, los vendedores y prestadores de servicios por cuenta de terceros.

La base imponible, en la entrega de bienes y prestación de servicios, es el precio facturado del bien, siempre que no sea menor que el precio corriente en el mercado, caso en que será este último precio; en los casos de ventas de alcoholes, licores y demás especies alcohólicas o de cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, cuando se trate de contribuyentes industriales, corresponderá al precio de venta del producto, excluido el monto de los impuestos nacionales devengados; en la importación de bienes, será el valor en aduana de los bienes, más los tributos, recargos, derechos compensatorios, derechos *antidumping*, intereses moratorios y otros gastos que se originen por la importación, con excepción del IVA y de los impuestos nacionales devengados.

Se establecen los siguientes tipos de gravamen: el tipo general del 12%; el tipo incrementado del 10 %: se adiciona al tipo general y se aplica a las importaciones y venta de determinados productos de lujo que se definen en la ley; y, el tipo reducido del 8%: se aplica a las siguientes transacciones: la venta o importación de animales vivos destinados al consumo, carne, etc.; a los servicios profesionales no comerciales suministrados al gobierno, siempre y cuando los servicios sean principalmente de naturaleza intelectual; y, al transporte aéreo nacional de personas. En el régimen de exportadores y asimilados a exportadores, se aplica la denominada “tasa 0”, estas operaciones no están gravadas por IVA, sin embargo, tienen derecho a deducirse el IVA de las compras y gastos involucrados directa o indirectamente en las operaciones.

Los sujetos pasivos podrán deducirse las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes muebles corporales y la prestación de servicios nacionales o provenientes del exterior cuando se trate de operaciones gravadas por el impuesto. Se regula también la regla de la pro-rata cuando se realicen operaciones gravadas y otras exentas. Similar regulación se establece por la adquisición de los bienes de inversión.

Tal como ocurre en las Constituciones Paraguaya y Argentina, la Constitución Venezolana, en sus artículos 152 y 153, prevé que las relaciones internacionales pautadas en la igualdad y cooperación entre los Estados reflejen el ejercicio de la soberanía y del interés popular, privilegiando la integración latinoamericana, incluso mediante la creación de organizaciones supranacionales:

Artículo 152. Las relaciones internacionales de la República responden a los fines del Estado en función del ejercicio de la soberanía y de los intereses del pueblo; ellas se rigen por los principios de independencia, igualdad entre los Estados, libre determinación y no intervención en sus asuntos internos, solución pacífica de los conflictos internacionales, cooperación, respeto de los derechos humanos y solidaridad entre los pueblos en la lucha por su emancipación y el bienestar de la humanidad. La República mantendrá la más firme y decidida defensa de estos principios y de la práctica democrática en todos los organismos e instituciones internacionales.

Artículo 153. La República promoverá y favorecerá la integración latinoamericana y caribeña, en aras de avanzar hacia la creación de una comunidad de naciones, defendiendo los intereses económicos, sociales, culturales, políticos y ambientales de la región. La República podrá suscribir tratados internacionales que conjuguen y coordinen esfuerzos para promover el desarrollo común de nuestras naciones, y que garanticen el bienestar de los pueblos y la seguridad colectiva de sus habitantes. Para estos fines, la República podrá atribuir a organizaciones supranacionales, mediante tratados, el ejercicio de las competencias necesarias para llevar a cabo estos procesos de integración. Dentro de las políticas de integración y unión con Latinoamérica y el Caribe, la República privilegiará relaciones con Iberoamérica, procurando sea una política común de toda nuestra América Latina. Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte integrante del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna.

En cuanto a la supremacía de los tratados internacionales sobre el ordenamiento jurídico interno, la Constitución Venezolana es expresa al prever su aplicación directa e inmediata, así como preferente al orden jurídico interno. Sin embargo, es omisa en cuanto a la posibilidad de control de constitucionalidad de las citadas normas, no haciendo referencia a la posición de los tratados internacionales con relación a la norma constitucional.

### **3.5. Brasil**

Brasil es una República Federativa, formada por la Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios, en que el ejercicio del poder es atribuido a órganos distintos e independientes, sometidos a un sistema de control para garantizar el cumplimiento de las leyes y de la Constitución. El país está formado por 27 Estados federados y más de 5500 Municipios, de acuerdo con el Instituto Brasileño de Geografía y Estadística -IBGE, además del Distrito Federal, donde está situada la capital federal, Brasilia.

En el rol de los países sudamericanos, Brasil es aquel que trata exhaustivamente toda la materia tributaria en su Constitución, así como aquel que posee la mayor carga tributaria del grupo. El sistema tributario brasileño, presentado inicialmente por la CF de 1988, engloba cinco especies tributarias: impuestos, tasas, contribuciones sociales, contribuciones de mejoría y préstamos obligatorios. El sistema planteado en la CF es complementado por el Código Tributario Nacional y

por la legislación ordinaria de los entes federados: Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios. Por consiguiente, la atribución constitucional de la competencia en materia tributaria comprende la competencia legislativa plena, o sea, tienen los entes federativos capacidad para determinar las hipótesis de incidencia, base imponible, alícuota, sujeto pasivo y todos los otros mecanismos que envuelven los procedimientos tributarios, desde la liquidación hasta la fiscalización.

Se resalta, sin embargo, que la Constitución prevé en su artículo 154, inciso I, la competencia residual de la Unión para instituir otros impuestos, desde que sean no acumulativos y no posean hecho imponible o bases de cálculo iguales a aquellos previstos en la CF. En suma, la CF establece que Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios podrán instituir tributos. La autonomía político-administrativa concede a cada esfera de gobierno la posibilidad de instituir impuestos, tasas y contribuciones de mejoría. En lo que atañe a las contribuciones sociales, en su mayoría, solo pueden ser instituidas por el Gobierno Federal. Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios solamente podrán instituir contribuciones, cobradas a sus servidores, para el costeo, en beneficio de ellos mismos, de sistemas de seguridad y asistencia social. Asimismo, la Constitución permite a la Unión instituir préstamos obligatorios, bajo condiciones especiales, por ella definida, y contribuciones sociales, de intervención en el dominio económico y de interés de las categorías profesionales o económicas. El Distrito Federal posee la competencia acumulativa para instituir tributos, pues acumula dos competencias distintas: como Estado y como Municipio.

Lo que más llama la atención en el sistema brasileño es la gran cantidad de tributos, el grado de complejidad con que el sistema tributario se encuentra organizado y la forma de distribución de la competencia del impuesto sobre el consumo, o sea, el IPI está con la Unión Federal, el ICMS con los Estados-federativos y el ISS con los Municipios. Dicha división viene, como será demostrado en el tópico pertinente, en el proceso de consolidación del Mercosur, causando innumerables trastornos y dificultando, aún más, el proyecto de reforma tributaria, ya que, en la mayoría de los Estados federados, el ICMS representa el mayor acceso presupuestario, así como el ISS, en la mayoría de los Municipios, resultando en cifras tan altas que cualquier cambio en la tributación podría afectar significativamente el presupuesto destinado a dichos entes federativos, así que ellos resisten fuertemente, por más sencillas que sean las alteraciones.

Frente a lo expuesto, se puede inferir, con relación a la tributación indirecta sobre el consumo, que Brasil es el Estado Parte del Mercosur con mayor descentralización. Como ya fue abordado en el capítulo anterior, los impuestos que gravan el consumo en Brasil son tres: el IPI y el ICMS, que son no acumulativos e inciden en todas las fases del ciclo económico, pero no sobre todos los bienes, transacciones y servicios, algunos de los cuales se encuentran sujetos al ISS.

El consumo se grava por la Unión a través del IPI (inciso IV, artículo 153, CF), sus disposiciones están reglamentadas por el Decreto n° 7.212, de 2010. Es considerado producto industrializado, el producto resultante de cualquier operación definida como industrialización, aunque incompleta, parcial o intermedia. La industrialización corresponde a cualquier operación que modifique un producto y lo perfeccione para el consumo. Es un impuesto selectivo y no acumulativo, es decir, recae solo una vez sobre la industrialización de mercancías. Tiene como hecho imponible la im-

portación definitiva de bienes, la salida del producto del establecimiento del contribuyente o la adjudicación del producto aprehendido o abandonado.

El principio previsto en el artículo 153, párrafo 3º, inciso I, de la CF, determina que el IPI será selectivo en función de la esencialidad del producto, lo que implica que tendrá alícuotas diferenciadas de acuerdo con el producto a ser tributado, conforme Tabla de Incidencia del Impuesto sobre Productos Industrializados -TIPI (Decreto n° 8.950, de 2016), consecuentemente, un producto puede ser no tributado, o tener una alícuota del 30%, para bebidas alcohólicas, por ejemplo, y hasta del 300%, en el caso de cigarrillos. Como estos productos son considerados nocivos para la salud humana, sus alícuotas son mayores de lo que las aplicables a productos considerados de primera necesidad.

La base imponible del IPI es diferente, varía conforme la hipótesis de incidencia. En el caso de mercancía importada, sería la misma del impuesto de importación añadida del propio impuesto de importación, de los aranceles y de los encargos cambiales. Tratándose de productos industrializados nacionales, será el valor de la operación de salida del producto del establecimiento del contribuyente (representado por el precio del producto, acrecido del costo del transporte y de los demás gastos accesorios) o no conociéndose este valor, el precio corriente de la mercancía o de su similar en el mercado mayorista. Y, por último, será el propio precio del remate, para el producto aprehendido o abandonado y llevado a subasta.

Para que el impuesto no sea acumulativo, se adopta la metodología del crédito físico según la cual, de acuerdo con Machado (2012, p. 340), un bien adquirido por la empresa, desde que haya sido tributado por el impuesto, solo genera crédito si es destinado a integrar físicamente el producto industrializado.

El sujeto pasivo del IPI es el importador; el industrial; el comerciante de productos que los suministre a los industriales; el adquirente de productos aprehendidos o abandonados, llevados a subasta. También se considera contribuyente autónomo, cualquier establecimiento de importador, industrial, comerciante o adquirente de productos en subasta.

La CF, en el artículo 153, párrafo 3º, inciso III, determina que el IPI no gravará la salida de productos industrializados con destino al exterior. Además, hay varias exenciones que pueden ser de carácter subjetivo (en este caso solo excluyen el crédito tributario cuando su propietario esté en la situación de contribuyente) o pueden estar condicionadas a la destinación del producto (si a este sea dado destino diverso del previsto, estará el responsable por el hecho sujeto al pago del impuesto y de la penalidad correspondiente, como si la exención no existiera).

Otro punto a examinar es la clasificación del IPI: ¿Es un impuesto al consumo específico o general? Para González (2009, p. 207), “con relación a la imposición al consumo específico, la misma resulta complementaria de la imposición al consumo general, gravando a determinados bienes y en algunos ordenamientos también a determinados servicios. Por regla general, la imposición es monofásica, salvo algunos supuestos donde es plurifásica no acumulativa”. Además, cita el IPI como ejemplo de este último caso, o sea, un impuesto específico plurifásico no acumulativo. Sin embargo, éste presenta un campo de incidencia enorme y posee características típicas de un

impuesto general sobre el consumo, aunque limitado a la fase industrial, alcanzando, también, la fase de comercialización mayorista. Su gama de productos tributados alcanza bienes de consumo final, materias primas, bienes intermedios, material de embalaje y bienes de capital. Por esto, en este trabajo, el IPI será clasificado como un impuesto general al consumo, que, de hecho, se limitará a la clasificación, sin resultar en distorsiones durante el desarrollo del trabajo.

El ICMS está previsto en la CF en su artículo 155, inciso II. Es el principal impuesto de los Estados federados. Es un impuesto sobre el consumo, pero no alcanza todos los servicios, recayendo solo sobre los servicios de transporte entre los Estados federados o entre los Municipios y sobre los de comunicación. Los demás servicios están sometidos al ISS. Su reglamentación constitucional está prevista en la Ley Complementaria n° 87, de 1996, llamada Ley “Kandir”. Cada Estado federado posee autonomía para establecer sus propias reglas de recaudación del impuesto, respetando las reglas previstas en la CF y en las leyes complementarias definidas por la Unión. Además, es plurifásico e incide sobre el valor agregado en cada etapa de la cadena productiva. El método de apuración es el siguiente: en un determinado período de tiempo, generalmente mensual, con base en las facturas, son computados los créditos, por la entrada de los insumos, así como los débitos, por la salida de mercancías, apurándose el montante impagado, o el excedente de créditos a transferir al período siguiente. El método permite la adopción de una estructura de múltiples alícuotas de manera más eficiente.

En las transacciones interestatales, el impuesto opera con una técnica híbrida, tributándose parte en el origen, parte en destino. El Senado Federal estableció las alícuotas interestatales del 12%, aparte de las operaciones y prestaciones iniciadas en las regiones más desarrolladas del país con destino a los Estados federados menos desarrollados, caso en el que la alícuota es del 7%. La diferencia entre la alícuota interestatal y la alícuota interna es recaudada por el estado de destino, cuando el adquirente sea contribuyente del impuesto (cuando no es, se aplica la alícuota interna del origen). El Senado estableció la alícuota del 4%, desde 1996, para las prestaciones de servicios aéreos interestatales de pasajeros, carga y valija de correo; y, desde 2013, para las operaciones interestatales con bienes y mercancías importadas del exterior. En cuanto a las alícuotas internas, estas no pueden ser inferiores a las interestatales y son establecidas por los Estados federados en cada una de las 27 legislaciones existentes. Además, el Senado Federal puede establecer límites mínimos y máximos, con el fin de resolver conflictos.

Teniendo en cuenta el principio de la selectividad (inciso II, párrafo 2°, artículo 155, CF) que instruye el ICMS: amplio es el espectro de alícuotas. Los Estados federados generalmente tienen una alícuota interna general del 17%; una para productos superfluos o de lujo del 25%; y 12% para bienes de primera necesidad, la canasta familiar. No obstante, el impuesto no grava operaciones y prestaciones que destinen mercancías o servicios al exterior, así como no grava las operaciones con libros, periódicos o el papel destinado a su impresión; las operaciones con oro, cuando venga definido en ley como activo financiero o instrumento de cambio; y otras. Las exenciones se deben establecer por acuerdo entre los Estados federados, sin embargo, muchas veces, se establecen desgravaciones unilaterales, infringiendo la legislación. Entre otras, se establecen exenciones sanitarias, sociales, educativas, etc.

El impuesto grava las operaciones relativas a la circulación de mercancías, incluido el suministro de alimentos y bebidas en bares, restaurantes y establecimientos similares; prestaciones de servicios de transporte interestatal (a nivel regional) e intermunicipal, por cualquier vía; prestaciones onerosas de servicios de comunicación, por cualquier medio; suministros de mercancías con prestaciones de servicio que no sean de competencia tributaria municipal o cuando la ley federal aplicable lo establezca de manera expresa que sea de competencia estatal; la entrada de mercancías o bienes importados del exterior; el servicio prestado en el exterior o cuya prestación se haya iniciado en el exterior; la entrada, en el territorio del Estado destinatario de petróleo, incluso lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados del mismo, y de energía eléctrica, cuando su destino no sea la comercialización o industrialización, derivados de operaciones interestatales. Por otra parte, la caracterización del hecho imponible no depende de la naturaleza jurídica de la operación que lo constituya.

El devengo se producirá en el momento de: la salida de mercancías del establecimiento del contribuyente; el suministro de alimentación, bebidas y otras mercancías por cualquier establecimiento; la transmisión a terceros de mercadería depositada en un almacén general o en depósito cerrado, en el Estado del transmisor; la transmisión de la propiedad de mercancías; el inicio de la prestación de servicios de transporte interestatal e intermunicipal, de cualquier naturaleza; el acto final del transporte empezado en el extranjero; las prestaciones onerosas de servicios de comunicación hecha por cualquier medio; el suministro de mercancías con prestación de servicio que no sean de competencia tributaria local, o siéndolo, cuando la ley aplicable lo establezca expresamente; el despacho aduanero de las mercancías o bienes importados del extranjero; la recepción, por el destinatario, del servicio prestado en el exterior; la adquisición en subastas de mercancías o bienes importados del extranjero y aprehendidos o abandonados; la entrada, en territorio de un Estado, de lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados de petróleo y energía eléctrica, oriundos de otro Estado, cuando no sean destinados a la comercialización o industrialización.

En general, la base imponible del ICMS es el valor de la operación relativa a la circulación de mercancías o el precio del servicio respectivo; sin embargo, en el caso de suministro de alimentación, bebidas y otras mercaderías por cualquier establecimiento, es el valor de la operación, abarcando mercancía y servicio; en el suministro de mercadería con prestación de servicios incluidos en la competencia tributaria de los Municipios y con indicación expresa de incidencia del ICMS, es el precio corriente de la mercadería suministrada y empleada; en el caso del despacho aduanero de mercancías importadas del exterior, la base vendrá determinada por la suma de los siguientes conceptos: valor de la mercancía constante en los documentos de importación, impuesto de importación, IPI, impuesto sobre operaciones de cambio, cualesquiera gastos aduaneros; en el caso de la recepción, por destinatario de servicio prestado o iniciado en el exterior, es el valor de la prestación del servicio, añadido, si es el caso, de todos los encargos relacionados con su utilización; en el caso de la adquisición en subasta de bienes importados del exterior aprehendidos o abandonados, es el valor de la operación añadido del valor del impuesto de importación y IPI y de todos los gastos imputados al adquiriente; en el caso de entrada en el territorio del Estado de lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados de petróleo de otro

Estado, cuando no sean destinados a comercialización o industrialización, es el valor de la operación en el momento de la entrada; en el caso de la utilización, por el contribuyente, de servicios cuya prestación se haya iniciado en otro Estado y no esté vinculada a la operación o prestación siguiente, es el valor de la prestación en el estado de origen. Por otra parte, el IPI no integra la base imponible, cuando la operación, realizada entre contribuyentes y relativa a producto destinado a la industrialización o a la comercialización, configure hecho imponible de ambos impuestos.

Sujeto pasivo es toda persona natural o jurídica, que realice, habitualmente (o bien que su volumen indique actividad comercial), operaciones de circulación de mercancías o prestaciones de servicios de transporte interestatal o intermunicipal y de comunicación, aunque las operaciones y las prestaciones se inicien en el extranjero. Será también sujeto pasivo del impuesto, toda persona física o jurídica sin realizar habitualmente actividad comercial que: importe mercaderías o bienes del exterior, cualquiera que sea su finalidad; sea destinatario de servicios prestados en el exterior o cuya prestación se haya iniciado en el exterior; adquiera en subasta, mercancías o bienes aprehendidos o abandonados; adquiera lubricantes y combustibles líquidos y gaseosos derivados del petróleo y la energía eléctrica de otro Estado, siempre que no sean destinados a la comercialización o industrialización.

Los sujetos pasivos podrán deducirse las cuotas soportadas en virtud de la adquisición de mercancías para la industrialización y comercialización y en la utilización de servicios de transporte intermunicipal e interestatal y de comunicación. No obstante, no pueden deducirse las cuotas soportadas relativas a bienes adquiridos para su propio consumo. Respecto a los bienes de inversión, se establecen reglas especiales.

El impuesto municipal, el ISS, está previsto en la CF, en el artículo 156, inciso III. La Ley Complementar n° 116, de 2003, define el local de la prestación del servicio, la base imponible y las actividades que constan en la Lista de Servicios (que viene adjunta a esta ley) que son gravados por el ISS. Tiene como hecho imponible la prestación de servicios constantes de la Lista de Servicios, aunque estos no se constituyan como actividad preponderante del prestador. Igualmente, la incidencia del impuesto no depende de la denominación dada al servicio prestado.

El impuesto no grava: las exportaciones de servicios para el extranjero; los servicios de carácter personal que se presten en relación de dependencia (trabajadores temporarios, directores y miembros de consejo consultivo o de consejo fiscal de sociedades y fundaciones); el valor intermediado en el mercado de títulos y valores mobiliarios, así como el valor de los depósitos bancarios: el principal, los intereses y los incrementos moratorios relativos a operaciones de crédito realizadas por instituciones financieras.

El sujeto pasivo es el prestador del servicio. La base imponible es el precio del servicio. El tipo impositivo máximo es del 5% y el mínimo, del 2% (inciso I, artículo 88, del Acto de las Disposiciones Constitucionales Transitorias, de la CF), sin embargo, cada Municipio establece el tipo impositivo aplicable en su territorio, obedeciendo a estos límites.

El ISS es acumulativo, o sea, no podrá deducirse las cuotas soportadas en virtud de la prestación de servicio, por ejemplo, cuando una empresa presta servicios a otra empresa también prestadora de servicios, no puede aprovechar el impuesto percibido en una operación anterior como crédito para disminuir del impuesto referente a la operación prestada.

Por otra parte, en Brasil, a diferencia de lo previsto en la Constitución de Argentina y de Paraguay, se adopta la teoría dualista, según la cual, se hace necesario el procedimiento específico de la promulgación para que las disposiciones de un tratado internacional puedan producir efectos y generar obligaciones en el ámbito interno, que encuentra apoyo en parte de la doctrina y en la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal -STF, tribunal este que tiene como incumbencia constitucional la guarda de la CF (artículo 102, CF).

Según el inciso I, artículo 49, de la CF, “Es de atribución exclusiva del Congreso Nacional: resolver definitivamente sobre tratados, acuerdos o actos internacionales que resulten en encargos o en compromisos gravosos al patrimonio nacional” y el inciso VIII, artículo 84, también de la CF: “Compete privativamente al Presidente de la República: [...] celebrar tratados, convenciones y actos internacionales, sujetos a referéndum del Congreso Nacional”. De forma que, la exigencia de aprobación legislativa, que se concreta por el Decreto Legislativo, y de la promulgación presidencial, tornan el tratado conocido y ejecutable en el territorio.

En Brasil, por otro lado, nunca hubo regulación constitucional acerca de la jerarquía entre tratado y la norma constitucional. Solo el apartado b, inciso III, artículo 102, de la CF señala: “Compete al Supremo Tribunal Federal, precipuamente, la guarda de la Constitución, cabiéndole: [...] juzgar, mediante recurso extraordinario, las causas decididas en única o última instancia, cuando la decisión recurrida: [...] declarar la inconstitucionalidad de tratado o ley federal”. Tal dispositivo revela que el tratado está sometido al control de constitucionalidad. Sin embargo, dicho control implica la primacía jerárquica de la CF sobre la mayoría de los tratados (salvos los relativos a los derechos humanos, que no hacen parte del objetivo de este trabajo). Con relación a las normas infra constitucionales, se concluye que los tratados, por el sistema actual, a ellas se equivalen (leyes ordinarias y complementarias).

En este sentido, el STF, en la Carta Rogatoria -CR- n° 8279 y en la Acción Directa de Inconstitucionalidad -ADI- n° 1480, sostiene que las normas extranjeras ingresan en el ordenamiento como normas infra constitucionales ordinarias. Sigue parte de la enmienda de esta ADI, publicada el 18 de mayo de 2001 en el Diario de Justicia:

Paridad normativa entre actos internacionales y normas infra constitucionales de derecho interno. - Los tratados o convenciones internacionales, una vez regularmente incorporados al derecho interno, se sitúan, en el sistema jurídico brasileño, en los mismos planos de validez, de eficacia y de autoridad en la que se posicionan las leyes ordinarias, habiendo, en consecuencia, entre estas y los actos de derecho internacional público, mera relación de paridad normativa. Precedentes. En el sistema jurídico brasileño, los actos internacionales no disponen de primacía jerárquica sobre las normas de derecho interno. La eventual precedencia de los tratados o convenciones internacionales sobre las reglas infra constitucionales de derecho interno solamente se justificará cuando la situación de antinomia con el ordenamiento doméstico imponga, para la solución del conflicto, la aplicación alternati-

va del criterio cronológico (“*lex posterior derogat priori*”) o, cuando admisible, del criterio de la especialidad.

Sigue también, la enmienda de la CR n° 8279, publicada el 10 de agosto de 2000 en el Diario de Justicia, sobre el hecho de que la validez de la norma en el orden internacional no implica en la validez de la misma en el orden interno:

Mercosur - Carta rogatoria pasiva - Denegación de exequátur - Protocolo de medidas cautelares (Ouro Preto/MG) - Inaplicabilidad, por razones de orden circunstancial - Acto internacional cuyo ciclo de incorporación, al derecho interno de Brasil, aún no se hallaba concluido a la data de la decisión denegatoria del exequátur, proferida por el presidente del Supremo Tribunal Federal - relaciones entre el derecho internacional, el derecho comunitario y el derecho nacional de Brasil - Principios del efecto directo y de la aplicabilidad inmediata - Ausencia de su previsión en el sistema constitucional brasileño - Inexistencia de cláusula general de recepción plena y automática de actos internacionales, incluso de aquellos fundados en tratados de integración - Recurso de agravio impróvido. La recepción de los tratados o convenciones internacionales en general y de los acuerdos celebrados en el ámbito del Mercosur está sujeta a la disciplina fijada en la Constitución de la República.

Además, al ratificar un tratado internacional, Brasil estaría obligado a su observancia, pues, desde el punto de vista internacional, no hay nada que condicione su exigibilidad a cualquier procedimiento interno posterior a la ratificación. Respecto a este asunto, conviene resaltar que Brasil ratificó y promulgó a través del Decreto n° 7.030, de 2009, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, cuyo artículo 27 dice expresamente que: “Una parte no puede invocar las disposiciones de su derecho interno para justificar el incumplimiento de un tratado”. Se percibe, por tanto, que en ese intervalo entre la ratificación de un tratado y su promulgación, el Estado Brasileño queda en la difícil situación de poder ser demandado y responsabilizado internacionalmente por el incumplimiento de un tratado, pero no puede exigir internamente a sus súbditos que lo cumplan.

El problema asume otro nivel de discusión cuando se examina la eficacia de los tratados en el campo de los tributos estatales y municipales. Se discute en la doctrina, si el tratado puede o no disponer sobre exenciones de tributos de estos entes políticos, en faz de lo que determina el inciso III, artículo 151, CF, donde se prohíbe a la Unión de tratar de la materia. La discusión, en verdad, es más amplia, pues lo que necesita ser realmente indagado es si los tratados firmados por Brasil pueden o no interferir en la incidencia de los tributos estatales y municipales.

Sobre dicha materia, puede observarse que no existe la figura de la “Unión” en el orden internacional. La Unión es persona jurídica de derecho público interno, así como los Estados federados y Municipios. La República Federativa de Brasil es quien existe en el orden internacional y está compuesta por las voluntades de la Unión, Estados federados y Municipios (artículo 1°, CF). Esto representaría el aislamiento de los entes federativos en el ámbito internacional. No se puede decir que un país que adopte el sistema federativo no pueda acordar materias con otros países que, en el ámbito interno, sean materias de los Estados y Municipios (Amaro, 1999, p. 178). Así que, para hacer frente al Mercosur y asumir compromisos, sería necesario antes convocar a todos los alcaldes, gobernadores y Presidente de Brasil para una discusión sobre el tema, lo que

sería una tarea muy compleja y casi imposible. Los Estados federados y Municipios no aparecen en el orden internacional, solamente poseen autonomía, y no soberanía.

Sin embargo, deriva de la propia organización del Estado brasileño la posibilidad del tratado internacional conceder exención de tributo estatal y municipal, conforme entendimiento pacificado por el Superior Tribunal de Justicia, en el Recurso Especial nº 480563/RS, publicado el 03 de octubre de 2005 en el Diario de Justicia. Sigue parte del juzgado: “Aunque el ICMS sea tributo de competencia de los Estados federados y del Distrito Federal, es lícito a la Unión, por tratado o convención internacional, garantizar que el producto extranjero tenga la misma tributación del similar nacional. Como los tratados internacionales tienen fuerza de ley federal, ni los reglamentos del ICMS ni los convenios interestatales tienen poder para revocarlos”.

Resumidamente, el fundamento de la superioridad de la norma de los tratados sobre la ley interna estatal o municipal no es la primacía de los tratados internacionales, sino la eficacia tradicional de los tratados en cuanto único modelo legislativo capaz de firmar normas de conducta entre el Estado brasileño y otros Estados soberanos.

Por otra parte, así como en la Constitución Uruguaya, no hay definición en la CF en lo que atañe a la posibilidad del sometimiento del ordenamiento interno a un orden jurídico supranacional. La única referencia con el proceso de integración se encuentra en el párrafo único, artículo 4º, de la CF: “La República Federativa de Brasil buscará la integración económica, política, social y cultural de los pueblos de América Latina, con la finalidad de la formación de una comunidad latinoamericana de naciones”.

### **3.6. Diferencias y semejanzas entre los impuestos que gravan el consumo en los Estados**

#### **Partes**

El análisis de la imposición sobre el consumo de los países signatarios del Tratado de Asunción es de suma relevancia para el proceso de integración del Mercosur. El estudio conjugado de sus sistemas tributarios permite identificar la real situación de las discrepancias y similitudes existentes entre ellos, así como visualizar posibles soluciones, a fin de fomentar no solo la integración económica del bloque, sino también evitar la implementación de soluciones internas para problemas supranacionales.

Delante de las informaciones presentadas acerca de los Estados Partes y de sus respectivos sistemas tributarios, es posible observar que: todos los países adoptan la forma de gobierno república; sin embargo, con relación a la forma de estado, aparte de Paraguay y Uruguay, que adoptan la forma unitaria, los demás adoptan la federación. Con relación a la temática del sistema tributario en la constitución federal de cada país, solamente Brasil trata exhaustivamente toda la materia tributaria; Venezuela posee una pequeña sección: la “Sección segunda: del sistema tributario”; los demás países no dedican ningún capítulo a dicha materia en sus constituciones, aparte de Paraguay y Uruguay, donde se abordan algunos principios tributarios. En cuanto a las clases de tributos, hay mucha semejanza entre los países, con excepción de Brasil, donde hay una especie tributaria distinta, los préstamos obligatorios. Con respecto a los tratados inter-

nacionales en materia tributaria, tanto en Argentina como en Paraguay, hay primacía de los tratados ante un eventual conflicto con cualquier norma interna; por otra parte, en Brasil y Uruguay, la aprobación e incorporación de los tratados se hacen con la edición de una ley, que está sujeta al control de constitucionalidad, así que se puede afirmar la primacía de la norma constitucional; y en Venezuela, existe la previsión de la aplicación directa e inmediata de los tratados, así como preferente al ordenamiento jurídico interno, sin embargo, no hay referencia en cuanto a la posición de los tratados con relación a la norma constitucional. Al respecto de la previsión de órganos supraestatales en la constitución, en Argentina, Paraguay y Venezuela, hay dicha previsión en condiciones de reciprocidad e igualdad, siempre y cuando respeten el orden democrático y los derechos humanos; por otro lado, en Brasil y Uruguay, no existe definición en lo que atañe a la posibilidad de la sumisión del ordenamiento interno a un orden jurídico supranacional.

En cuanto a los impuestos, tanto los generales al consumo como los específicos, se puede decir que son transferidos directamente a los precios (por el método de la imposición del valor agregado) y, por lo tanto, son soportados por los consumidores finales. En definitiva, es evidente que las diferencias encontradas en la modalidad técnica adoptada por aquellos países para estructurarlos, así como los criterios y niveles de imposición aplicados, pueden distorsionar las condiciones de competencia que deben imperar en el mercado ampliado, al afectar de forma directa la formación de costes y precios de los bienes susceptibles de intercambio.

La técnica de imposición del valor agregado es empleada, con mayor o menor extensión, por todos los países signatarios del Tratado de Asunción, aunque con puntos de diferencia en determinados aspectos. Se puede observar que Argentina, Paraguay, Uruguay y Venezuela gravan con IVA, a nivel del gobierno federal/central, las transferencias de bienes y las prestaciones de servicios. Se trata de un IVA tipo consumo, es decir, se admite la deducción del impuesto pagado por la compra de bienes de capital -maquinarias y equipos. Además, se aplica el método de impuesto contra impuesto, o débito menos crédito. En el caso de las transferencias de bienes, en los cuatro países se aplica el criterio de destino, esto es, se gravan las importaciones y se desgravan las exportaciones. En rigor, las exportaciones están exentas o se gravan a tasa cero, de modo que se devuelve el impuesto pagado al comprar insumos afectados a la producción del bien exportado. No obstante, en todos los casos, se gravan las importaciones de mercancías aún en la Aduana.

Sin embargo, con relación al tratamiento tributario de los servicios, es posible encontrar más diferencias, ya que, mientras en Argentina y Venezuela se aplica el criterio de destino, en Paraguay y Uruguay predomina el principio de origen, es decir, está gravada la prestación de servicios dentro del territorio nacional.

Brasil tiene un “amplio impuesto selectivo”, el IPI, un impuesto federal; y un amplio impuesto sobre el consumo, el ICMS, dejado a la potestad de los Estados federados; además, hay un impuesto municipal sobre servicios, el ISS, cuya imposición se da en “cascada”. El ICMS, técnicamente tipo IVA, es el principal impuesto estatal y grava las transferencias de mercancías y las prestaciones de los servicios de comunicaciones y de transporte intermunicipal e interestatal. Los demás servicios están gravados por el ISS, un impuesto municipal, monofásico. Sin embargo, la Ley Kandir, de 1996, constituyó la última y más importante reforma del ICMS, corrigiendo dis-

torsiones y, así, aproximando el diseño del ICMS al de los IVA de los otros países-miembros del Mercosur. En primer lugar, se dejó de gravar las exportaciones de productos primarios, que hasta ese momento eran las únicas gravadas y, a la vez, se adoptó el mecanismo de “tasa cero” que, no solo exime del pago del ICMS a todas las exportaciones, sino que permite al exportador, al menos en teoría, recuperar el ICMS pagado en las compras de los insumos utilizados en la producción de los bienes exportados. En segundo lugar, permitió deducir el impuesto pagado por la compra de bienes de capital, que antes no se podía descontar, transformando el impuesto en tipo consumo. No obstante, sobreviven otras distorsiones que, pese a varias propuestas de reforma, aún no han sido corregidas:

- el ICMS es un IVA parcial, ya que solo grava las mercancías y dos servicios: comunicaciones y transporte intermunicipal e interestatal. Los demás servicios están gravados por el ISS. Así que, al aplicarse cada impuesto en forma separada, se generan efectos de acumulación entre ambos, pues uno pasa a formar parte del coste sobre el cual se calcula el otro. Esto genera distorsiones también sobre las exportaciones;
- está permitido recuperar el ICMS pagado por las compras de insumos, pero en la práctica solo se admite la deducción del impuesto incluido en los insumos que directamente afectan el proceso productivo y no de los bienes o servicios indirectamente involucrados en la producción del bien exportable (por ejemplo, los gastos administrativos de las dependencias comerciales del exportador), lo que produce efectos de acumulación de la carga tributaria en los costes de producción;
- en el ámbito nacional, el ICMS se aplica según criterio de destino, pero en el ámbito estatal es un híbrido origen-destino que grava en parte a la producción (origen) y en parte al consumo (destino). Así que, los problemas del ICMS con respecto a las ventas entre Estados federados se vuelven evidentes cuando se considera el caso de las exportaciones (por ejemplo, cuando un bien sale de un Estado federado para otro y después es exportado para el extranjero, el Estado federado que exportó deberá proporcionar la recuperación del crédito del ICMS que fue percibido por el otro Estado federado, o sea, en ausencia de débitos para compensarlos -en el caso de una empresa puramente exportadora-, los créditos deben ser devueltos). Esta situación lleva a que muchos Estados federados se resistan a otorgar estos créditos, verificándose, en consecuencia, efectos acumulativos. No obstante, en 1999, se dispuso que estos saldos puedan ser transferidos a otros contribuyentes del ICMS que estén establecidos en el mismo Estado federado.

En Argentina, Paraguay, Uruguay y Venezuela, por el contrario, funcionan razonablemente bien los mecanismos de devolución del IVA a los exportadores, cuando los créditos por el impuesto pagado en la compra de insumos no alcanzan a ser compensados por los débitos resultantes de las ventas en el mercado interno. De modo que, está permitido compensar los créditos ya sea con otros impuestos o con las cuotas soportadas en periodos impositivos posteriores. Además, en Argentina, se permite devolver o transferir a favor de terceros y en Paraguay, se permite devolver en la forma y condiciones que determine la Administración, que queda facultada para adoptar otros procedimientos para la utilización de dichos créditos.

Por otra parte, cabe señalar que los incentivos a la producción local que otorgan los diferentes estados brasileños -al cual alienta el diseño del ICMS- constituye una discriminación contra las importaciones de los otros países-miembros del Mercosur.

Con respecto a las exoneraciones en el IVA de Argentina, Paraguay, Uruguay y Venezuela, se puede apuntar que Argentina y Uruguay presentan coincidencias en las exoneraciones que conceden a la prestación de determinados servicios: arrendamiento de inmuebles, educación, actividades culturales y deportivas, salud y transporte; en Paraguay y Venezuela, son también concedidas exoneraciones a la educación, actividades culturales y deportivas, y, además de estas, Paraguay concede exoneración al arrendamiento de inmuebles. Con relación a las ventas de bienes, se encuentran diferencias significativas: Paraguay, Uruguay y Venezuela no gravan con IVA las ventas de inmuebles, pero sí lo hace Argentina; por otra parte, hay muchas desgravaciones relativas a la política agrícola y agropecuaria, tanto en Uruguay como en Paraguay; en Argentina y Venezuela, no existen tantas como en los otros dos países.

En Brasil, con relación al ICMS, las exenciones se establecen por acuerdo entre los Estados de la Federación Brasileña. Entre otras, se establecen exenciones sanitarias, sociales, educativas, etc. Para el IPI, están exentos, por ejemplo, los productos manufacturados por centros de enseñanza privados, cuando se entregan gratuitamente a los alumnos; y las obras de escultura, cuando sean vendidas por sus autores. Por otra parte, el ISS no grava los servicios de carácter personal que se presten en relación de dependencia, así como los demás Estados Partes.

En lo que se refiere al tipo impositivo, conforme la tabla 2 abajo, en Paraguay, el IVA tiene el tipo general del 10%, además del 5% para combustibles derivados del petróleo, los productos de la canasta familiar y productos farmacéuticos. Uruguay posee un tipo reducido del 10% (para determinados bienes de consumo básico, transporte de pasajeros y servicios de hospedaje) y un tipo general del 22%. En Argentina un tipo reducido del 10,5% (aplicable a las frutas, legumbres y hortalizas; granos; animales vivos de las especies bovina, ovina, camélidos y caprinos, etc.), un tipo general del 21% y el tipo incrementado del 27 % (para ventas de gas, energía eléctrica, etc.). En Venezuela, se tiene el tipo general del 12%; un tipo incrementado del 10 % que se adiciona al tipo general y se aplica a las importaciones y venta de determinados productos de lujo; y, el tipo reducido del 8%: a la venta o importación de animales vivos destinados al consumo, carne, etc.; a los servicios profesionales no comerciales suministrados al gobierno, principalmente de naturaleza intelectual; y, transporte aéreo nacional de personas. En Brasil, para el IPI, las alícuotas son diferenciadas de acuerdo con el producto a ser tributado, conforme la TIPI, variando desde el 0%, para productos no tributados, hasta el 300%, para cigarrillos; para el ICMS, el tipo general interno generalmente es del 17%, el tipo incrementado es del 25% para productos superfluos o de lujo, y el tipo reducido es del 12% para mercancías de primera necesidad y la canasta familiar. También existe la alícuota del 4%, para las prestaciones de servicios aéreos interestatales de pasajeros, carga y valija de correo; y, para las operaciones interestatales con bienes y mercancías importados del exterior. Los tipos interestatales son del 12%, aparte de las operaciones y prestaciones iniciadas en las regiones más desarrolladas del país con destino a los Estados federados menos desarrollados, donde el tipo es del 7%. El ISS presenta el tipo impositivo máximo del 5% y el mínimo, del 2%.

Tabla 2

## Tipos de gravamen para los impuestos sobre el consumo en los Estados Partes

Estado Parte	Impuesto	Tipo de gravamen		
		General	Incrementado	Reducido
Argentina	IVA	21,0%	27,0%	10,5%
Paraguay		10,0%	-	5,0%
Uruguay		22,0%	-	10,0%
Venezuela		12,0%	12,0% + 10,0%	8,0%
Brasil	IPI	desde el 0% hasta el 300%		
	ICMS	17,0%	25,0%	12,0% y 4%
	ISS	-	5,0%	2,0%

Fuente: elaboración propia.

Al lado de los impuestos generales al consumo, Argentina, Uruguay, Paraguay y Venezuela también recaudan impuestos selectivos al consumo, monofásicos y de base restringida, que, así como los impuestos generales al consumo, deben ser armonizados. Brasil mantiene, paralelamente al ICMS y al ISS, el IPI, no acumulativo y de base amplia, sin embargo, como ya mencionado, este impuesto, a pesar de presentar características tanto de impuesto específico como de general al consumo, será aquí, con fines didácticos, considerado impuesto general.

Los impuestos específicos son importantes generadores de recursos fiscales en el Mercosur, básicamente por la baja elasticidad de precio de los productos que gravan (falta de sustitutos) y, a la vez, por su fácil administración (número de productores reducidos y hecho imponible definido a la salida de la fábrica). Como este no es el enfoque de este trabajo, no se hará un análisis profundo de estos impuestos.

En cuanto a los países-asociados al Mercosur: Bolivia, Chile, Perú, Colombia y Ecuador, estos poseen sistemas tributarios simplificados, adoptan el sistema del IVA, que por sí solo ya facilita algunos ajustes que tienden a consolidar la perspectiva, aquí defendida, de la armonización de la legislación tributaria en el bloque regional. Es relevante destacar también que dichos países disciplinan en sus constituciones nacionales, así como ocurre en el caso paraguayo y uruguayo, en especial, solamente reglamentos generales sobre tributación, presentando algunos principios tributarios, que se proponen resguardar la seguridad jurídica y la cuestión de la capacidad contributiva, así como reglamentos que tratan de la competencia en materia tributaria.

### 3.7. Algunas consideraciones

América Latina ha experimentado profundos cambios estructurales especialmente en las últimas décadas, como los procesos de apertura comercial y financiera a nivel internacional, el aumento de la informalidad de los mercados laborales, el abandono del papel empresarial del estado y, la creciente concentración de las rentas en la generalidad de los países, que ha dejado su estampa en los sistemas tributarios de los países latinoamericanos. Por otra parte, como aclara Gómez-

Sabaini (2006, p. 13), “estos cambios no han sido armónicos y permanentes, sino que, por el contrario, se observa que los mismos han sido desequilibrados y continuos”. El autor justifica diciendo que son “desequilibrados” porque no han logrado el adecuado balance de la distribución de la carga entre los distintos estratos socioeconómicos para adquirir un cierto grado de consenso social en torno a ella y, tampoco, han podido establecer patrones definitivos de participación de los distintos niveles de gobierno en la conformación de la presión tributaria en aquellos países en que existen potestades tributarias concurrentes. “Continuos”, porque los procesos de reforma tanto de la estructura como de su administración son constantes y aún no lograron el objetivo básico de recaudar lo suficiente para satisfacer la demanda de gastos públicos y alcanzar la sostenibilidad fiscal.

Además, se observa que, en general, los países de la región no han alcanzado un satisfactorio grado de consenso en cuanto a la estructura tributaria socialmente aceptada, ya que hay una gran incógnita sobre cuál sería la dirección para ser adoptada en el futuro. Este hecho se hace evidente cuando se observa el número de reformas que estos países han sufrido en los últimos años, especialmente con relación a la imposición al consumo, donde se ha buscado ampliar la base impositiva de bienes y servicios, con el fin de no afectar el estímulo al ahorro, y por otra parte, existe una gran preocupación en desgravar los productos que componen la canasta familiar.

Por otra parte, las disposiciones adoptadas por los órganos del Mercosur, cuya competencia fue delineada por los propios Estados-miembros, no son directamente aplicables en el ámbito interno de cada ente, necesitando medidas de incorporación en sus ordenamientos jurídicos, de acuerdo con la legislación de cada uno, que por sí solo aleja su efectividad y, una vez más, apunta para la necesidad armonizar las legislaciones para el progreso de la integración regional en el Mercado Común del Cono Sur.

#### **4. EL FUTURO DE LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA DE LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN EL CONSUMO EN EL MERCOSUR**

El término “armonización” significa poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o sea, hacer con que dos o más cosas converjan al mismo fin. Por tanto, para que algo carezca de ser armonizado, es preciso que este algo previamente tienda a una desarmonía, a un desacuerdo. Sin embargo, esta desarmonía en el ámbito del derecho tributario internacional no lleva explícitamente el mismo sentido. No hay en el derecho tributario internacional un desacuerdo entre las reglas tributarias como contradicciones o desavenencias, sino diferencias singulares, surgidas históricamente por las culturas y realidades solidificadas en cada uno de los distintos países.

Específicamente, en lo que se refiere al Estado brasileño, no se puede olvidar que este posee una forma federativa bastante peculiar, con tres esferas de entes federados, todos gozando de autonomía administrativa, política, financiera y gerencial, con competencias legislativas específicas, incluso en lo que toca a la tributación. Estas peculiaridades le confieren el verdadero estatus

de Federación, sobre todo, con la prerrogativa de competencia tributaria para cada uno de los entes federados. Así, a fin de satisfacer las necesidades político-económicas de los distintos órdenes políticos, lo que podría ser la hipótesis de incidencia del IVA fue compartida entre la Unión, los Estados federados y los Municipios.

Hecho relevante que merece atención es que hace tres décadas que el Poder Constituyente intenta unir el ICMS, el IPI y el ISS, en un tributo único, objetivando extirpar del ordenamiento el efecto en “cascada” de los tributos, sin embargo, nunca logró éxito en virtud de la necesidad de repartición de los ingresos tributarios entre los entes federativos, manteniéndose la división tríplice hasta la actualidad.

Por otra parte, el Mercosur, guardadas las diferencias de escala, refleja, en líneas generales, los acontecimientos y las tendencias presentes en el contexto internacional. Por tanto, tamaño proyecto tropieza en innumerables desafíos. Por consiguiente, cabe reflexionar si ciertos movimientos de regionalización funcionan como estrategias defensivas de determinados grupos de países que buscan, además de un mejor posicionamiento, “abrigarse” de las intemperies prevalecientes en la actual situación financiera mundial o simplemente una mayor competitividad en el escenario internacional resguardando y desarrollando las economías internas, o sea, cabe analizar cuál sería el nivel de comprometimiento de cada país en el proceso de integración.

En este sentido, este capítulo examinará la actual etapa de implantación del Mercosur, con el fin de definir cuáles medidas podrían ser tomadas para que las distorsiones entre los sistemas tributarios fueran corregidas o, al menos, minimizadas, en pro de una armonización efectiva. En cuanto al presente estudio, este no tiene como objetivo presentar las ventajas y desventajas de un bloque económico, ni tan poco delinear un panel de perspectivas de desarrollo. La propuesta es, antes de cualquier otra situación de relevancia, traer para la reflexión una serie de discusiones acerca de la necesidad de armonización de la legislación entre los Estados Partes, específicamente la tributaria; así como, en última instancia, señalar medidas para el fortalecimiento de las relaciones internas del bloque, solidificando, consecuentemente, su postura en el escenario internacional, tornándolo competitivo sin amenazar los sistemas económicos de dichos países.

Lo cierto es que la integración está lejos de configurar un fin en sí misma. Es un instrumento de política comercial y de desarrollo para alcanzar objetivos cada vez mayores. La integración, en el escenario del Mercosur, no es la fusión de entidades nacionales en nombre del bien común, sino la suma de fuerzas para el fortalecimiento de la región en el mercado internacional.

#### **4.1. Desafíos a la armonización tributaria de los impuestos que gravan el consumo en el Mercosur**

La obtención de un mercado común, libre de las barreras fiscales, donde la movilidad de los factores y de la información posea agilidad y bajo coste de transacción, tiene como objetivo el aumento del bienestar social y la mejor asignación de los recursos económicos.

Cabe destacar, una vez más, que la armonización tributaria no significa igualar totalmente alícuotas y/o bases tributarias en varios países y en todos los tributos. Lo que se pretende es lograr un

mercado globalizado que sea consistente con el menor grado posible de distorsiones. Así, hay la necesidad de aproximar la legislación tributaria pertinente entre todos los países-miembros, mereciendo mayor destaque el estudio de los aspectos constitucionales, guardadas las peculiaridades de la estructura política y administrativa de cada Estado Parte.

La armonización fiscal, en un contexto de integración, es una de las opciones que de algún modo minimizan distorsiones políticas, económicas y tributarias para la concretización de un mercado común. Por tanto, es necesario delimitar el alcance del término distorsión para englobar la existencia de discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de competencia en un mercado integrado y que provoca modificaciones en las relaciones comerciales.

La actividad de armonización tributaria implica la participación comunitaria en el ejercicio del poder de tributar en los territorios de los Estados Partes, independiente de la sumisión del orden interno al orden internacional, o de la existencia de un órgano supranacional. Se afirma, así, que la armonización es la adopción a nivel comunitario de reglas que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común y que deben ser adaptadas a las legislaciones nacionales por medio de dos mecanismos principales: la adopción de una norma comunitaria de aplicación obligatoria para los países-miembros o la adaptación de las normas internas al derecho comunitario, evitando, bajo este aspecto, la creación de nuevas distorsiones. Siguiendo esta línea de pensamiento, Torres (1998, p. 261) afirma que:

Funcionalmente hablando, la armonización se constituye en un procedimiento, en una técnica jurídica para la eliminación de las disparidades existentes, que se caracteriza por el entrecruce de reglas en el pluralismo de los órdenes normativos insertos y coordinados en el mismo espacio territorial, el espacio de integración, con el fin de establecer una disciplina legislativa común sobre materias tributarias específicas, para posibilitar la reducción de los obstáculos y distorsiones económicas no pasibles de inmediata uniformización. Todo esto confluyendo en la definición de criterios para el régimen impositivo y para la coordinación de los procedimientos administrativos de recaudación y de fiscalización, destinados a asegurar la aplicación uniforme de los impuestos y a mantener los niveles de recaudación en los períodos siguientes.

Dicho hecho implica afirmar que la titularidad del poder normativo, aquí especificado con relación a la materia tributaria, no puede más anunciar una expresión unilateral del Estado Parte. Debe expresar la voluntad compartida entre los países-miembros y la Comunidad en formación. Surgen, entonces, dos primeros aspectos, observados en Brasil y en Uruguay, que necesitan especial atención: la superioridad o primacía de los tratados internacionales, incluso el propio Tratado de Asunción, sobre el derecho federal infra constitucional, en razón de la ausencia de una norma capaz de solucionar el conflicto, esto porque, por el sistema actual, los tratados equivalen a las normas federales; y la posibilidad del país someterse a un orden jurídico supranacional, ya que no hay definición en lo que se refiere a esta posibilidad.

En un sentido más amplio, se puede decir que la armonización consiste en un trabajo aún más amplio, involucrando a todas las personas afectadas por el mercado comunitario: empresarios, autoridades e, incluso, juristas y doctrinadores, visto que la tarea implica intereses corporativos, experiencia y técnica. Y, objetivando lograr una visión más clara sobre el tema, Nogueira (1998,

p. 30) plantea algunos aspectos que deben ser considerados al examinarse la importancia de establecerse la armonización tributaria de los Estados Partes:

- evitar la dupla tributación, que posiblemente solo se dará en el momento en el que haya la utilización de normas tributarias de diferentes países sin cualquier restricción;
- evitar la no tributación, por las mismas razones que explican la posibilidad de dupla tributación;
- evitar posibles alteraciones en los mecanismos de competencia que rigen las relaciones económicas dentro del propio bloque;
- solidificar el mercado intrarregional, que, incluso con un volumen no muy expresivo, permite a los países integrantes del Mercosur una mayor libertad comercial y consecuentes ventajas;
- ampliar la capacidad de negociación del Mercosur, como bloque, con otras regiones del globo.

Por tanto, posibles amenazas a este curso de acciones serían: el no comprometimiento de los países-miembros con el conjunto de soluciones estratégicas ofrecidas y que se hagan necesarias; y, el no empeño con un nuevo pacto para la consolidación del Mercosur, que perdería, así, su credibilidad interna e internacional.

Una visión de conjunto de los sistemas fiscales de los países-miembros muestra que si bien existen diferencias también existen muchas similitudes. Las diferencias se detectan sobre la importancia relativa de cada impuesto respecto a los demás, y por otra parte en la técnica de la imposición y el tratamiento tributario acordado a los distintos fenómenos. Por otra parte, más de dos décadas después del Tratado de Asunción, aún existen factores que dificultaron y todavía dificultan el avance en términos de armonización tributaria. Barreix y Villela (2003, p. 77-78) identifican dos razones en especial:

Primero, el principal objetivo perseguido fue el comercio intrabloque de bienes y sus servicios vinculados y, en razón de ello, la tributación fue considerada accesorio a tal fin y los acuerdos se enfocaron hacia la meta de lograr que los impuestos no se convirtieran en un obstáculo al comercio de bienes. Así, siguiendo el principio de no-discriminación entre producción nacional e importada expresada básicamente en la tributación indirecta (Artículo 7 del Tratado de Asunción), se plantearon acuerdos puntuales para los impuestos generales a las ventas y selectivos al consumo. [...]

Segundo, tanto el Tratado de Asunción como el Protocolo de Ouro Preto (diciembre de 1994), no prevén la cesión de soberanía, en particular en el ámbito tributario, en favor de reglas comunitarias como en el caso de las Decisiones de la Comunidad Andina, o las Directivas de la UE, que contemplan la existencia de organismos supranacionales que las hagan cumplir, tales como el Tribunal de Justicia. Si bien la tributación deriva de un fenómeno económico, substancialmente se basa en una definición jurídica que se expresa a nivel institucional, siendo el derecho comunitario, en esencia, un instrumento de coordinación tributaria.

Ciertamente, al hablar de limitar de la soberanía estatal, no se puede dejar de abordar la concesión de beneficios e incentivos fiscales por los Estados Partes. Debe ser puesto de relieve que no todo está vedado, debiendo restringirse a prácticas que beneficien determinados sectores económicos o regiones en detrimento de otras, que no sean discriminatorias y que se propongan el fortalecimiento y el perfeccionamiento de políticas de desarrollo regional, por tanto, que representen condiciones necesarias e indispensables a un saludable proceso de equilibrio social y de convergencia económica, desde que no generen distorsiones en el comercio intrabloque. Además, los incentivos fiscales a las exportaciones e inversiones también merecen especial atención en el sentido de evitar alteraciones indeseables en la competencia regional.

En el Mercosur, la armonización de los incentivos fiscales es bastante incipiente. Las normas que prevén algún tipo de limitación a la concesión de subsidios se encuentran dispersas en la legislación y acuerdos que forman el Mercosur. No hay, así como ocurre en la UE, un órgano con poder para fiscalizar dichas prácticas y asegurar la imparcialidad en la competencia intrabloque. En consecuencia, se creía en una nueva etapa institucional con mayor participación de la sociedad y mayor autonomía para las instancias regionales con relación a los gobiernos nacionales, con la firma del Protocolo de Ouro Preto en 1994. Sin embargo, el proceso todavía no se ha desarrollado en esta dirección. Al contrario, los elementos de supranacionalidad no han sido alcanzados y, hasta el momento, la estructura de negociación intergubernamental es mantenida. Es decir, el aspecto intergubernamental induce al entendimiento de que las decisiones sean proferidas de forma unánime entre los Estados Partes, desde el acuerdo de sus representantes, lo que simboliza un gran obstáculo para el desarrollo del Mercosur.

Particularmente, para que el proceso de fortalecimiento del Mercosur se consolide de forma irreversible, el bloque necesita cumplir los objetivos establecidos en el artículo 1º del Tratado de Asunción, los cuales direccionan a constituir un mercado común unificado y dotarlo de condiciones para la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales de los países-miembros, lo que implica su institucionalización ampliada. Las dificultades que se anteponen a este objetivo pueden ser definidas en dos órdenes: coyunturales y estructurales.

En el plan coyuntural, existen las naturales limitaciones de procesos nacionales de estabilización macroeconómica no completamente consolidadas, después de años o incluso décadas, de inestabilidades creadas por irrupciones hiperinflacionarias, crisis externas de pagos asociados al excesivo endeudamiento y la volatilidad de los movimientos de capitales, debilitamiento de las monedas nacionales y fases de estancamiento o bajo crecimiento económico. En el plan estructural, son evidentes las asimetrías entre los países-miembros, tanto en términos de dimensión económica propia (con la mayor representatividad para Brasil: en materia de PIB, de comercio intrarregional y externo, de inversiones extranjeras, etc.), como en razón de la estructura y del nivel del proceso de industrialización y de desarrollo tecnológico (con las mayores disparidades acumuladas, una vez más, para Brasil). De allí resultan diferenciales de competitividad y de atracción de inversiones que han provocado reacciones en los demás socios e han impedido la consolidación y el avance del Mercosur para niveles más evolucionados de integración y de inserción internacional.

No obstante, la experiencia histórica indica que los avances reales en los planes institucional y político dependen de una buena base económica y de infraestructura en la región, razón por la cual los países-miembros deberían, si desean efectivamente consolidar el Mercosur como bloque político-económico regional, redoblar los esfuerzos hacia la superación de las dificultades que subsisten para su constitución como mercado común verdaderamente unificado. Brasil ha liderado los esfuerzos para la superación de las llamadas “asimetrías” de desarrollo, principalmente mediante la constitución de un “fondo” de corrección de estos desequilibrios, del cual es la principal fuente de financiación, pero las dimensiones del problema parecen sobrepasar las posibilidades limitadas del nuevo esquema.

Frente a la realidad en la que se encuentran los Estados Partes del Mercosur, la armonización está lejos de ser una tarea fácil, dependiendo, antes de cualquier cosa, de la voluntad política de sus gobernantes. Las mismas razones que hacen de la armonización un procedimiento esencial para el éxito del proceso de integración, hacen de ella un campo de batallas, traducidas en constantes negativas relacionadas al campo de la soberanía o a la posible disminución del producto de la recaudación interna. No obstante, todos los proyectos de coordinación política tienen como coste alguna limitación de la soberanía de las partes involucradas, debiendo llevarse en cuenta, las ventajas frente a los perjuicios de la citada pérdida.

En el caso del Mercosur, dichos obstáculos son potenciados, pues los dos países-miembros de mayor fuerza económica -Brasil y Argentina- suman a las complejidades propias de la armonización, los diferentes grados de compromiso con el proceso de integración, ya que, como es sabido, los objetivos contradictorios son innúmeros. Sin embargo, por otro lado, los países integrantes del Mercosur tienen la misma base jurídica para la cuestión tributaria. Algunos con estructura más compleja, como Brasil, y otros, más simplificada, como Paraguay.

Se destaca, en este cuadro, que, en última instancia, la gran dificultad para viabilizar la armonización tributaria en el Mercosur se encuentra en Brasil, primero porque el sistema tributario brasileño está, en su totalidad, previsto en la Constitución (lo que dificulta la reforma tributaria) y segundo, por su tamaño complejidad. En los demás países integrantes del bloque, el sistema tributario se encuentra en norma infra constitucional y, además, gravan el consumo de bienes y servicios con el IVA, mientras que en Brasil exigen tres niveles de competencia para los impuestos sobre el consumo (IPI, ICMS y ISS), conforme ya observado en los capítulos anteriores. Los sistemas tributarios paraguayo y uruguayo, a su vez, poseen principios constitucionales tributarios, sin embargo, sus estructuras son simplificadas y, en lo que se refiere a la armonización, son necesarios apenas algunos ajustes, así como el sistema tributario venezolano que posee apenas una pequeña sección en la Constitución tratando sobre el asunto. El sistema tributario argentino también presenta algunos dispositivos constitucionales tributarios que versan sobre principios y competencias en materia tributaria. Por otro lado, posee innúmeros impuestos, sin embargo, no supera la infinitud de tributos de Brasil.

Con relación a los principales obstáculos a la institución del IVA en Brasil, al estilo europeo, Derzi (1999, p. 22) sostiene que “son la forma federativa del Estado y la unidad político-económica del territorio nacional”. No que la forma federativa sea, de antemano, incompatible con la estructura

de un amplio impuesto sobre el valor agregado, incluso porque, como ejemplifica, es adoptado por Estados Federados como Argentina y Alemania, aunque la competencia legislativa esté otorgada a la Federación. El factor limitante sería, entonces, la dificultad de repartición de los ingresos tributarios entre los entes federativos.

Se percibe además, que el Tratado de Asunción no dispone sobre un Sistema Tributario para el Mercosur, bien como no trata específicamente de la materia tributaria; no obstante, afirma que la tributación es un elemento que puede impulsar la integración y destaca que es la armonización, el instrumento para que esta se concrete.

En ese sentido, el éxito de la integración está directamente asociado a la capacidad de los Estados-miembros en superar sus intereses nacionales en pro de los intereses regionales, que en otros campos, que no sea el tributario, está siendo bastante beneficioso. En todo caso, parece haber un consenso, entre los dirigentes y la sociedad de los países-miembros, de que el Mercosur debería, en el transcurrir de los próximos años, ser reforzado y consolidado, para confirmar los objetivos firmados en el Tratado de Asunción.

#### **4.2. Perspectivas de armonización tributaria de los impuestos que gravan el consumo en el Mercosur, y en especial, en Brasil**

Gassen (2013, p. 209) enfatiza que los tributos sobre el consumo de tipo monofásico no acumulativo (los impuestos específicos al consumo generalmente presentan dichas características) “responden muy bien en términos de coordinación tributaria si en las relaciones interestatales se adopta el principio de destino”. Según el autor, cuando se acoge este principio, se separan los sistemas tributarios y se promueve en las fronteras los ajustes tributarios necesarios para evitar distorsiones en las transacciones comerciales entre los Estados, o sea, estos ajustes de frontera son fácilmente hechos si el tributo es monofásico no acumulativo, pues en este caso, es posible apurarse de forma rápida y segura el montante de los tributos que gravaron las mercancías objeto de dichas transacciones. Además, si el devengo se produce en el momento de la transferencia del bien al consumidor final, se dará la situación que mejor se adecua al principio de destino, ya que dispensa el ajuste de frontera.

El autor (Gassen, 2013, p. 212) también subraya que el principio de destino es el principio jurisdiccional que en regla se adopta en el escenario del comercio internacional, mientras que el principio de origen normalmente “integra”, pues dispensa las fronteras tributarias que delimitan los territorios, y por esto, es el principio que debería ser adoptado en el comercio interno de Estados integrados. Esta cuestión es importante porque son los tributos sobre el consumo de bienes y servicios que de forma más visible e inmediata influyen en las cuestiones de la libre competencia entre los mercados. En este sentido, el autor concluye que, en las fases iniciales de los procesos de integración económica, cuando en regla aún se adopta el principio de destino, se apunta para la coordinación de las legislaciones como conjunto de medidas técnicas que posibilitan reducir o neutralizar los efectos tributarios en las transacciones comerciales. Sin embargo, en fases más adelantadas de integración económica, cuando se opta en el plano teórico por el principio de origen, se percibe que la coordinación se convierte en uniformización, esto es, por la

construcción de legislaciones iguales en lo que concierne a todos los aspectos de los tributos sobre el consumo.

Así que el principio de destino podría, así como ocurrió en la UE, ser adoptado por los Estados Partes del Mercosur, para facilitar inicialmente el proceso de integración, ya que, aparte de Brasil que adopta internamente en la relación entre los Estados federados el principio híbrido, los demás Estados Partes adoptan el principio de tributación exclusiva en el destino. Después de superada la fase inicial y alcanzándose la fase de mercado común, se podría evaluar la posibilidad de adopción del principio de origen, a fin de profundizar el mecanismo de integración.

Por otro lado, como ya fue discutido anteriormente, con excepción de Brasil, los demás países-miembros del Mercosur necesitan pequeños ajustes en lo que se refiere al proceso de armonización y, además, ya gravan el consumo de bienes y servicios con el IVA. Otro factor facilitador para estos países es que el sistema tributario se encuentra en norma infra constitucional. Por consiguiente, los esfuerzos aquí son dedicados a identificar necesidades y perspectivas de cambios en el sistema tributario brasileño, debido a su complejidad y al hecho de encontrar en la Constitución un capítulo completo tratando sobre dicha materia.

En este sentido, sea un simple cambio o una reforma que se decida hacer en el ámbito tributario, deben tenerse presente algunos propósitos: la búsqueda de la máxima neutralidad en el tratamiento de los contribuyentes y el énfasis en la mejor distribución de la imposición. Con relación al impuesto a las ventas, Gómez-Sabaini (2006, p. 53) sugiere que las medidas de reforma deberían orientarse al logro de los siguientes propósitos:

- a. fortalecer el nivel de recaudación mediante la ampliación de la base imponible a la prestación de servicios, de manera que permita una eventual eliminación o reducción del peso de otros impuestos más regresivos;
- b. eliminar las disposiciones que atentan tanto contra la neutralidad económica en el plano doméstico como en el plano internacional, evitando la incorporación de gravámenes sobre bienes intermedios y de capital en el precio final de los bienes y servicios.
- c. atenuar el impacto regresivo del tributo sobre los sectores de menores ingresos manteniendo la exención del pago de este tributo sólo para un conjunto limitado de bienes finales que tengan alta ponderación dentro de la canasta básica de consumo;
- d. gravar con impuestos selectivos a un conjunto limitado de bienes y servicios finales de alta elasticidad de ingreso y fuerte concentración en la producción, de manera complementaria al impuesto sobre ventas;
- e. contribuir a elevar la recaudación ante las dificultades de la administración tributaria para gestionar eficientemente a un gran número de contribuyentes.

Existe una tendencia hacia la simplificación del sistema tributario con la finalidad de mejorar la equidad y la eficiencia del sistema económico.

En el caso de Brasil, a fin de satisfacer las necesidades político-económicas de los distintos órdenes políticos, lo que podría ser la hipótesis de incidencia del IVA fue compartido entre los tres entes federativos. Aunque sea posible, desde el punto de vista jurídico, la estructuración de un IVA desde la suma de las hipótesis de incidencia del IPI, del ICMS y del ISS, dejado a la competencia de la Unión, no se puede negar que, tanto política como económicamente, una reforma con este perfil se presenta impensable. En este sentido, Derzi (1999, p. 23) defiende que la unidad político-económica del territorio nacional deba ser respetada, manteniéndose, en las operaciones entre diferentes Estados federados, la tributación en el origen, “única forma adecuada a una verdadera comunidad, por eso llamada de tributación comunitaria (o de origen)”.

Defendiendo la tributación en el origen como mecanismo de prohibición al retroceso, Derzi (1999, p. 29) asegura que el mantenimiento de un ICMS o incluso un IVA estatal, con la tributación en el Estado de origen en las transacciones interestatales, no impedirá la integración de los miembros del Mercosur. La manutención de la política tributaria brasileña no se muestra incompatible con el proceso de integración. Solamente en una fase más evolucionada del bloque, los demás Estados-miembros necesitarían aceptar una tributación en el Estado de origen para una verdadera integración de mercado, conforme observa la autora.

Discutiendo acerca de la necesidad de inclusión de los servicios en el campo de incidencia del IVA, Lopes Filho (1999, p. 61) se opone a este tipo de propuesta de reforma tributaria, ya que pondría en riesgo la propia estructura federativa introducida en el orden constitucional brasileño desde la CF de 1988, y afirma que “un sistema federativo que confiere autonomía y competencia tributaria a los Estados federados y Municipios es incompatible con el centralismo tributario defendido en algunas propuestas de reforma”.

En este sentido, la reforma tributaria necesaria a la armonización fiscal del Mercosur, con la creación de un tributo semejante al IVA europeo, no pasa, obligatoriamente, por una amplia reforma constitucional, incluso porque una reforma en el sistema tributario brasileño para la adopción del IVA, probablemente, deberá mantener el ICMS en la competencia estatal y el ISS en la competencia municipal, debido a fuertes cuestiones políticas y económicas.

En este aspecto, las discusiones sobre la necesidad de la reforma se iniciaron con la Propuesta de Enmienda a la Constitución -PEC nº 175/1995, que discurría sobre la extinción del IPI y su sustitución por una alícuota federal incidente sobre la misma base del ICMS estatal, o sea, sobre la creación de un ICMS federal, como un único impuesto compartido por la Unión, Estados federados y Distrito Federal, además de la unificación del ingreso proveniente de las contribuciones sociales como forma de un impuesto.

Versiónes alternativas de este proyecto inicial fueron encaminadas al Congreso Nacional Brasileño en los años siguientes, sin que se haya alcanzado una solución viable. El gobierno brasileño encontró muchas dificultades y resistencias para hacer el proyecto de reforma tributaria. La principal causa de controversia en la esfera pública es sobre la transferencia de los ingresos y la modificación de competencias tributarias, objeto de mayor resistencia por los Estados federados y Municipios.

En febrero de 2008, el Congreso Nacional presentó la PEC n° 233/2008, que aguarda hasta hoy entrar en pauta para votación. Esta propuesta ha sido objeto no solo de interminables debates, sino también un intento de simplificar y modernizar el sistema tributario. Ya hubo diversos intentos en el sentido de adoptarse un IVA nacional en Brasil, sin embargo, ninguno de ellos surtió efectos, no solo por envolver materia constitucional, sino también porque faltó a dichas propuestas voluntad política que destacase además la necesidad de adoptar el IVA como una alternativa para alcanzar el éxito del bloque y lograr futuros acuerdos entre Mercosur y UE.

Esta discusión fue reavivada, y así permanece, desde hace algunos años, con la reconquista de los estudios de la llamada “reforma tributaria”, que pretende implantar, entre otros cambios en el ICMS, la tributación en el destino. Sin embargo, no hay mucho que decir, en la fase actual del debate, sobre una reforma constitucional tributaria, en lo que atañe a la creación de un tributo que abarque las bases tributarias del IPI, ICMS y ISS. Al contrario, se debe pensar en el establecimiento de alícuotas uniformes para todos los Estados federados referentes al ICMS, considerando aún, el límite máximo de la alícuota del 25%, lo que ya sería un gran paso para la armonización fiscal en Brasil, facilitando posteriores ajustes con vistas al alcance de los objetivos del Mercosur y, además, sería una propuesta de posible aceptación política y económica. Por otro lado, esta propuesta acabaría con la “guerra fiscal” del ICMS entre los Estados federados.

Por último, se puede afirmar que, así como sucedió en la UE, el proceso de armonización fiscal para la integración en el Mercosur será lento y gradual, priorizando la eliminación de los aranceles para proseguir con la armonización de la imposición interna. Esto se dará por varias razones, entre ellas, las crisis macroeconómicas ocurridas en los Estados Partes, las figuras divergentes que componen los sistemas tributarios y las soluciones políticas y técnicas que muchas veces son muy complejas.

Resultará complejo para los Estados Partes, en especial para Brasil, ajustar la legislación tributaria, pues, además de los obstáculos internos (políticos y técnicos), dichas reformas significarían también ceder parte de la soberanía referente al uso de los propios poderes fiscales, especialmente, si en algún momento, se opte por la existencia de un orden supranacional. En este sentido, se puede afirmar que en un futuro a corto y mediano plazo, dichos ajustes no implicarán en la fijación de impuestos y alícuotas idénticas, sino en cambios favorables a la propia filosofía del proceso armonizador, o sea, en pequeños ajustes. Así como relata Lamagrande (2006, p. 58), deberán modificarse los sistemas tributarios “paulatinamente en función del cambio de las estructuras económicas para adaptarse al grado de desarrollo del mercado común y a la toma de conciencia de las unidades económicas -contribuyentes- de los efectos de los cambios en la cargas tributarias”. Es decir, es importante contar con sistemas tributarios que contesten las fuerzas de mercado, que puedan ser un reflejo de la situación específica de cada país y que no afecten de manera adversa la asignación internacional de recursos, además de cumplir con los requisitos de facilidad y estabilidad.

### 4.3. Mercosur: expectativas y desafíos futuros

Para tener una visión del Mercosur, en su contexto regional e internacional, se deben llevar en cuenta situaciones coyunturales, desafíos presentes y futuros, bien como procesos estructurales asociados a sus características de desarrollo. Estas dinámicas a veces están fuertemente entrelazadas, incluso porque la región depende de flujos externos de capitales, de tecnología y de intercambios que se procesan en gran medida con otros países externos al bloque. Diferentes procesos o eventos influenciarán el itinerario futuro del Mercosur, en su dimensión propia y en los contextos externos y, en este sentido, Almeida (2009, p. 164-165) destaca los siguientes factores:

1. La evolución propiamente interna, política, institucional y económica, de los países-miembros, sin ruptura de los regímenes democráticos y pluralistas;
2. La disposición de sus liderazgos políticos en continuar impulsando el proceso de integración, a pesar de los costes sectoriales que son inevitables;
3. El establecimiento de una agenda realista, preferencialmente de forma coordinada, para la superación, en el corto plazo, de las dificultades coyunturales y, en el medio plazo, de las limitaciones y obstáculos estructurales a la plena integración de los mercados;
4. El mantenimiento del crecimiento económico y de la competitividad externa de los países-miembros, de manera que continúe la atracción de capitales externos e incluso las inversiones recíprocas en los países-miembros;
5. La continuidad de las reformas macroeconómicas y sectoriales, con la adopción de una perspectiva integracionista en las diferentes vertientes de este proceso de reformas en los países-miembros, principalmente en el área tributaria, de normas y reglamentos técnicos, de coordinación de legislaciones sectoriales y de integración de las políticas reguladoras; [...]

Por todo lo expuesto, se puede afirmar que no hay una única trayectoria futura para el bloque, ya que se trata de un proceso fuertemente dependiente de la voluntad política de los países-miembros. Su proceso de desarrollo dependerá no solo de las definiciones de las políticas nacionales susceptibles a ser adoptadas por los diferentes gobiernos de los países-miembros y asociados, sino también de la dinámica político-diplomática.

Otro factor de gran relevancia en la dinámica de desarrollo institucional del bloque está relacionado a su característica intergubernamental, y no comunitaria o supranacional. No obstante, no hay perspectiva de que esta realidad sea alterada en un futuro próximo, o sea, el Mercosur continuará fuertemente dependiente de las políticas públicas, macroeconómicas y sectoriales, que adopten los gobiernos de los Estados Partes. Por otra parte, si el objetivo básico es el de la ampliación y consolidación del bloque, entonces algunos problemas deben ser enfrentados y superados por estos gobiernos con la finalidad de alcanzar los objetivos establecidos en el Tratado de Asunción.

Además de las cuestiones citadas, en un proceso complejo como este, también existe la dependencia de movimientos externos, ya sean en la propia región (como es el caso de los acuerdos

negociados con otros países o bloques regionales), o en otros contextos (avances o retrocesos de los procesos multilaterales de liberalización comercial y de apertura económica); por esto, no todas las dinámicas son controladas por los Estados Partes, ni dependen exclusivamente de la voluntad política de sus gobiernos.

Lo que se constata, actualmente, es la existencia de excepciones que subsisten, por ejemplo, el AEC en el plan de la unión aduanera, resultado de las asimetrías existentes entre los países, tanto coyunturales como estructurales. La inclusión de Venezuela al Mercosur, por decisión política antes que económica, puede dificultar aún más la aplicación uniforme del AEC. Los países menores, a su vez, reivindican para ellos la exclusión de algunas normas comunes -como las reglas de origen, que determinan coeficientes elevados de contenido de insumos locales en los productos transformados y exportados al bloque- que pueden fragilizar el funcionamiento comercial del bloque.

La convergencia para una unión aduanera plena ha enfrentado seguidas dificultades. El hecho es que plazos ya fueron concedidos en el pasado para este proceso de convergencia sin que los países-miembros hiciesen progresos sustantivos en el sentido de la eliminación de las excepciones más relevantes. La solución puede estar en una renegociación del AEC, con la adopción de alícuotas más realistas en una primera fase, aunque diferenciadas (pero legalmente acordadas), seguida de una nueva convergencia progresiva a lo largo de un período adicional de tiempo.

Otro “problema”, tiene que ver con la dimensión jurídica del Mercosur, o sea, con la “internalización” de normas en cada uno de los países-miembros, delante de la característica intergubernamental del bloque, que depende fuertemente de la voluntad política nacional para el cumplimiento de las decisiones acordadas multilateralmente. La solución, en este caso, sería la transparencia y el monitoreo de las decisiones aprobadas y remitidas a los cuidados de los Estados Partes, quizá con la adopción de un protocolo adicional previendo plazos estrictos para la internalización y promulgación legal en cada de una de las decisiones.

Otro factor complejo son las “asimetrías”, o sea, las diferencias existentes entre los Estados Partes, en cuanto al tamaño de las economías, a la disponibilidad de los recursos naturales y humanos, y a los niveles de desarrollo industrial o tecnológico. Para amenizar dicha situación sería conveniente introducir medidas paliativas o correctoras de los desequilibrios más inmediatos. No obstante, algunas de estas medidas ya son adoptadas por el bloque, como la creación de “fondos” de corrección de estos desequilibrios, como ya mencionados anteriormente.

En síntesis, sería necesario identificar las causas y las razones de la no consolidación del Mercosur como unión aduanera, señalando soluciones para cada uno de los problemas identificados y teniendo en cuenta los posibles plazos para la implementación de eventuales acuerdos en el plano multilateral, como antes sugerido.

Por lo tanto, resulta evidente que dada la experiencia adquirida en otros procesos y áreas de integración, así como el nivel de los desajustes macroeconómicos actuales y el grado de disparidad de las estructuras tributarias que se encuentran vigentes entre los países-miembros del Mercosur, Barreix y Villela (2003, p. 80) enfatizan que las soluciones técnicamente sólidas y polí-

ticamente viables que permitan acelerar el proceso de integración deben estar guiadas por los seis criterios siguientes:

- (1) no pueden implicar la reducción “innecesaria” de la soberanía fiscal;
- (2) no pueden resultar en una pérdida de ingresos significativa;
- (3) no deben perjudicar la posición competitiva del país frente a los otros miembros o frente a terceros países;
- (4) no deben facilitar, en términos de cumplimiento, nuevas alternativas de evasión o elusión fiscal;
- (5) el costo de la transición, y administración, no debe ser elevado; y
- (6) la secuencia y la duración de los ajustes pueden ser diferentes para cada país, pero con un calendario con metas claramente definidas.

Cualquiera reforma o cambio en el ámbito tributario, además de tener en cuenta los criterios arriba mencionados, deben asumir las tradicionales características deseables de un sistema tributario (suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad) e, incluso, deben regirse por los dos principios que gobiernan los tratados bilaterales para evitar la doble tributación e intercambio de información: la no discriminación de bienes y servicios entre nacionales e importados; y la transparencia en la aplicación de las normas fiscales y la voluntad para el intercambio de información.

#### **4.4. Algunas consideraciones**

El Tratado de Asunción establece la necesidad de armonización de la política fiscal de los países-miembros. Sin embargo, hasta el momento, la armonización fiscal en el Mercosur se ha concentrado en la eliminación de tratamientos discriminatorios que atentan contra el libre acceso al mercado común.

A lo largo de más de dos décadas, desde el inicio de la vigencia del Tratado de Asunción, el Mercosur ha pasado por diversas fases. En la primera fase, que se inició con la firma de dicho acuerdo, hubo un crecimiento relevante de las transacciones comerciales intrabloque, pasando por una fase de relativa estabilidad desde 2003 hasta la última crisis financiera internacional, en 2008. Lo que se ha observado a partir de este momento y con el inicio de los gobiernos Lula, en Brasil, y Kirchner, en la Argentina, fue la orientación proteccionista y defensiva de las políticas económica y comercial de este último, incluso en detrimento de la integración regional; y por el primero, la tolerancia excesiva, bajo pretexto de preservación del Mercosur. De hecho, lo que ocurrió es que, en lugar de reforzar el bloque en sus dimensiones económica y comercial, las posturas combinadas de Argentina y Brasil terminaron por fragilizar el Mercosur, en lo que se refiere a sus objetivos esenciales. En lugar del comercio o de la apertura económica, nuevas dimensiones fueron impulsadas, sobre todo en los aspectos políticos y sociales. Por el restante de la década, no se dio otro progreso institucional, sino la adopción, quince años después del plazo normal, del Código Aduanero del Mercosur, que debería funcionar desde 1995. Otra decisión de

importancia, adoptada después de la vigencia del AEC, fue el compromiso de los Estados-miembros, en 2010, de cesar la dupla cobranza de los aranceles de productos importados. Como también, recientemente, hubo avance en los intentos de negociación de acuerdos regionales y extra-regionales, incluyendo la UE. Sin embargo, en los últimos años, se observa más claramente que hay, en el bloque regional, una creciente falta de comprometimiento con las metas económicas y comerciales, y más propensión a aceptar nuevos desvíos para objetivos políticos y sociales.

Con relación a los sistemas tributarios de los países integrantes del Mercosur, de forma general y en un primer examen, resultan muy similares. En todos los casos, en la recaudación tributaria, se observa un peso preponderante de los tributos generales sobre el consumo de bienes y servicios. Sin embargo, profundizándose en el análisis surgen marcadas diferencias entre las normativas de los diferentes países y poco se ha avanzado en términos de armonización de conceptos, sistemas y procedimientos tributarios en la región. Esto es así porque el principal objetivo perseguido ha sido el comercio intrabloque de bienes y servicios, y en razón de ello, la tributación ha sido considerada accesorio a tal fin. En consecuencia, los acuerdos se han enfocado para lograr que los impuestos no se conviertan en un obstáculo para el comercio de bienes.

### Conclusiones

El mundo afronta hoy un momento de transición y consolidación de los modelos que rigieron, en las últimas décadas, las relaciones económicas internacionales, cada vez más globalizadas. Así que en este proyecto de investigación, se propuso, en el ámbito del Mercosur, identificar y analizar las diferencias y similitudes entre los impuestos que gravan el consumo de bienes y servicios en los Estados Partes y los desafíos, perspectivas y posibilidades de armonización tributaria de los impuestos que gravan dicho consumo.

Por medio de la armonización del Derecho tributario, los gobiernos de los países afectados por distorsiones en este campo buscarán acordar sobre la estructura y el nivel de coerción de sus sistemas tributarios, minimizando los efectos de la tributación sobre las decisiones de consumo y producción, independiente de la localización geográfica y de la nacionalidad, para el alcance del nivel de integración deseado en el bloque regional. O sea, se busca, de manera general, compatibilizar los sistemas tributarios, efectuando modificaciones en la legislación y en las prácticas pertinentes a la materia, con la finalidad de eliminar distorsiones, respetándose las características, costumbres y tradiciones nacionales, los valores éticos y la diversidad cultural y socio-económica de los pueblos, que determinan, en gran parte, diferencias en los sistemas tributarios. En consecuencia, el principal objetivo de la armonización es llegar a sistemas nacionales que permitan, al mismo tiempo, conciliar los objetivos de integración económica con el respeto a las identidades nacionales, afectando lo mínimo posible la “intocable” soberanía de los Estados Partes.

Esta cuestión de la “soberanía” siempre ha representado un punto sensible para los países de América Latina. Como visto en el desarrollo de este trabajo, el proceso de integración latinoamericano fue y es motivado principalmente por el temor derivado de amenazas externas o internas,

políticas o económicas. De esta forma, existe una resistencia grande por parte de los países-miembros del Mercosur en ceder parte de su soberanía para la consecución de un mercado común. Sin embargo, adoptando una visión sistémica, se puede observar que los procesos de integración no afectan la soberanía, pues se revelan como producto de la voluntad soberana de los Estados que pueden decidir integrarse, para incrementar su poder en ámbito internacional, manteniendo la posibilidad jurídica de modificar su decisión, desde que se respeten las condiciones acordadas antes; así como podrían decidir separarse nuevamente. Por otro lado, incluso cuando haya la atribución de parte de sus competencias a organismos supraestatales, tales Estados permanecen soberanos, ya que participan del poder de decisión de estos organismos.

Es visible el hecho de que, para la configuración de una armonización fiscal, es imprescindible una gradual modificación y adaptación de las estructuras fiscales nacionales para corregir diferencias inconciliables, sin la necesidad de la unificación de las legislaciones tributarias para que el proceso de integración sea verdaderamente efectivo, es decir, no se exige que los sistemas sean idénticos, ni que las alícuotas sean las mismas. Significa decir que la armonización va más allá de la mera coordinación, pero no llega a la uniformización.

Sobre la actividad de armonización fiscal, el sector que se proyecta prioritariamente, es aquel abarcado por los impuestos indirectos, ya que ejerce mayor influencia en los cambios internacionales y son cuantificados con facilidad. Por dichas razones, el tema abordado en este trabajo se restringió a los impuestos sobre el consumo.

Al analizar los sistemas tributarios de los Estados Partes bajo una visión de conjunto, ha sido posible destacar que, así como existen diferencias, también hay muchas similitudes, como la adopción del impuesto tipo IVA, sobre el consumo. Por otra parte, las diferencias se detectan, principalmente, sobre la importancia relativa de cada impuesto respecto a los demás, en la técnica de imposición y en el tratamiento tributario acordado en los distintos fenómenos.

Sobre este aspecto, se puede afirmar que el problema de la imposición acumulativa o en “casca-da” no asombra más a los Estados Partes del Mercosur. No obstante, la problemática a ser analizada recae sobre la cuestión de las diferencias estructurales de los impuestos indirectos entre Brasil y los demás miembros, principalmente en cuanto al principio de la no discriminación, o sea, en cuanto a verificar el cumplimiento del artículo 7° del Tratado de Asunción, sobre el tratamiento fiscal igualitario entre los productos originarios de los Estados Partes y el aplicado a los productos nacionales.

En realidad, hoy en día, el Mercosur se encuentra como una unión aduanera imperfecta, o sea, en formación, y con el mantenimiento de las fronteras fiscales y una política arancelaria común. La unión aduanera es imperfecta debido a la existencia de mecanismos de excepciones al AEC, que fueron permitidos por causa de la asimetría entre los países y de la existencia de intereses nacionales muy distantes y aún permanecen puesto que los gobiernos ceden a la presión de los intereses locales y adoptan medidas proteccionistas.

El Mercosur, desde la vigencia del Tratado de Asunción, ha pasado por diversas fases, marcadas por avances y retrocesos. Recientemente, se intensificaron los intentos de negociación para ex-

pandir los acuerdos regionales y extra-regionales, incluso con la UE. Sin embargo, aún se observa la falta de comprometimiento con metas económicas y comerciales, y desvíos para la consecución de objetivos políticos y sociales.

Por otro lado, es difícil discutir el avance de la integración del Mercosur si los esfuerzos se limitan a los campos políticos y sociales. La importancia del Mercosur para el desarrollo de América Latina es un hecho indudable, una vez que el éxito de los procesos de integración repercute positivamente en las relaciones internacionales. Además, la integración regional precede el acceso a nuevos mercados, lo que proporciona el crecimiento económico de los países involucrados, posibilitando el acceso a la modernización y a la industrialización. En este sentido, es imprescindible la libre competencia en los mercados. La integración regional aporta beneficios e, inherentemente, algunas cargas, que son compartidas por los Estados Partes. De modo que, la armonización debe ser vista como un instrumento, y no como fin del proceso integracionista, pues es ella que proporcionará eficiencia en la utilización de los factores productivos.

Es de suma importancia destacar que la consecución de los objetivos del Mercosur depende fuertemente del efectivo acatamiento de sus deliberaciones por los Estados Partes y, para tanto, es indispensable que exista un rápido y eficaz proceso de armonización legislativa del derecho internacional para facilitar y proporcionar la internacionalización de las normas al ámbito interno, que, en la práctica, no ocurre en virtud de las divergencias constitucionales y políticas de los países-miembros.

Con relación a los tratados internacionales en materia tributaria, tanto en Argentina como en Paraguay, hay la primacía de los tratados ante el eventual conflicto con cualquier norma interna; sin embargo, en Brasil y Uruguay, la aprobación y la incorporación de los tratados se hacen con la edición de una ley, que está sujeta al control de constitucionalidad, es decir, existe la supremacía de la norma constitucional; y en Venezuela, hay la previsión de la aplicación directa e inmediata de los tratados, preferente al ordenamiento interno; no obstante, no se halla referencia en cuanto a la posición de los tratados con relación a la norma constitucional.

Por otra parte, en Argentina, Paraguay y Venezuela, hay la previsión de órganos supraestatales en la Constitución, en condiciones de reciprocidad e igualdad siempre y cuando que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Sin embargo, en Brasil y Uruguay, no existe la posibilidad de sumisión del ordenamiento interno a un orden jurídico supranacional.

En cuanto a lo que atañe al sistema tributario en la constitución federal de cada país, solamente Brasil trata exhaustivamente toda la materia tributaria; Venezuela posee una pequeña sección; y los demás países no dedican ningún capítulo a dicha materia en la constitución, aparte de Paraguay y Uruguay, en donde se encuentran algunos principios tributarios.

Otra polémica se refiere a los tratados firmados por Brasil, si pueden o no interferir en la incidencia de los tributos estatales y municipales. Se observa que la figura de la "Unión", en el orden internacional, es persona jurídica de derecho público interno, así como los Estados y Municipios. De modo que es Brasil quien existe en el orden internacional, compuesto por las voluntades de las cuatro personas jurídicas: Unión, Estados, Distrito Federal y Municipios. Consecuentemente,

Brasil puede acordar materias con otros países que, dentro del ámbito interno, sean materias tanto de la Unión como de los Estados y Municipios.

Retomando el tema de la posibilidad de sumisión del ordenamiento interno a un orden jurídico supranacional, como no existe la perspectiva de que esta realidad sea modificada en un futuro próximo, el Mercosur continuará fuertemente dependiente de las políticas públicas, macroeconómicas y sectoriales, que adopten los gobiernos de los Estados Partes. Así, mientras en el Mercosur se adoptan los mecanismos intergubernamentales, en la UE se constata la adopción de un orden jurídico supranacional que torna efectivamente viable la armonización de las legislaciones nacionales europeas. Por lo tanto, las diferencias entre las políticas fiscales del Mercosur y de la UE se encuentran en la base institucional, dificultando la comparación entre dichos procesos de integración, pues las características intergubernamentales y comunitarias imponen obstáculos y ofrecen instrumentos diferenciados a la armonización de las legislaciones nacionales. Por otro lado, para el alcance menos traumático posible de los objetivos integracionistas, es decir, para llegarse a una Unión Aduanera, y posteriormente a un Mercado Común, el Mercosur puede reflejarse en la experiencia europea en el sentido de adoptar medidas para promover una coordinación de políticas y armonización de las legislaciones divergentes e impulsar la voluntad política de los Estados-miembros.

Mientras la integración europea encontró un terreno fértil para la cooperación política entre los países que la anhelaban ver consolidada, en el Mercosur, dicha cooperación no está ocurriendo de la misma forma. Lo que se percibe es más una estagnación que un avance en la implantación de las reformas tributarias, hecho agravado por la ausencia de mecanismos supranacionales de control y de coerción institucional, tornando el proceso dependiente de la voluntad política de cada país-miembro, sin cohesión institucional y también agravado por la disparidad de las economías regionales y del desarrollo social y político de los países involucrados. Esto exigirá un esfuerzo adicional por parte de los Estados Partes para la constitución de un mercado común que promueva el desarrollo igualitario y sostenible de sus miembros.

La integración europea, incluso realizándose entre países de pequeña extensión territorial, en sociedades democráticas de nivel cultural respetable, iniciada hace casi 60 años, aún sufre avances y retrocesos. Siguiendo esta línea de pensamiento, se puede decir que la integración regional en el cono sur aún enfrentará grandes obstáculos hasta concretizar los objetivos del bloque regional, y, una vez más, por cuestiones concernientes principalmente a Brasil, debido a su gran extensión territorial y a las profundas diferencias regionales existentes, lo que torna la situación aún más sensible.

Un punto crucial cuando se trata de la armonización fiscal es la adopción de un mismo principio de tributación en la relación entre los países-miembros. Por un lado, el principio impositivo exclusivamente en el origen presenta como mayor mérito el hecho de permitir la eliminación de las fronteras fiscales, una vez que el tributo ya haya gravado el consumo, agilizando los trámites y reduciendo los costes que acarrear los controles aduaneros. Sin embargo, la aplicación de este principio presupone un mayor nivel de armonización de la carga tributaria practicada en los Estados-miembros, siendo necesario uniformizar los criterios de imposición, por ejemplo, la base de

cálculo y la alícuota creada. También hay que pensarse que la aplicación del principio de la imposición exclusivamente en el origen debe estar restringida a las transacciones entre los Estados signatarios del Tratado de Asunción, ya que el principio de destino es contemplado, en las transacciones internacionales, como el principio jurisdiccional sobre el consumo por la OMC y, consecuentemente, las transacciones de exportación que destine bienes y servicios a terceros países requieren un tratamiento diferenciado para evitar un aumento en sus precios, reduciendo sus condiciones de competitividad frente al comercio exterior.

En el principio de tributación exclusiva en el destino, solamente es necesaria la obtención de carga tributaria similar entre los países integrantes del bloque regional, armonizando las características estructurales básicas que imponen esa modalidad, como por ejemplo, los tratamientos dispensados al sector agropecuario y a otros regímenes especiales, y algunas restricciones en materia de exenciones u otros beneficios fiscales. El principal inconveniente es el mantenimiento de las fronteras fiscales y, por consiguiente, de las gestiones aduaneras para el control de las importaciones y exportaciones de bienes entre los países-miembros. Consecuentemente, este principio no integra como el de origen, pero es el que posibilita la búsqueda por los objetivos de eficiencia y equidad en los intercambios comerciales internacionales, por hacer los ajustes necesarios entre sistemas tributarios que poseen diferencias considerables. Por otra parte, los impuestos específicos al consumo, que normalmente son del tipo monofásico no acumulativo, responden muy bien en términos de armonización tributaria cuando se adopta el principio de destino, pues el ajuste de frontera posibilita apurar de forma rápida y segura el montante de tributos que gravaron las mercancías objeto de dichas transacciones, principalmente si es este el momento en que se produce el devengo.

Ante el análisis de los sistemas tributarios de cada uno de los Estados Partes del Mercosur, se puede afirmar que la gran dificultad para viabilizar la armonización tributaria en el Mercosur, efectivamente, se encuentra en Brasil. Primero porque el sistema tributario brasileño está, en su totalidad, previsto en la Constitución, demandando un proceso legislativo más complejo y fuertemente dependiente de voluntad política para sufrir alteraciones. Segundo, por su tamaño complejidad. Además, Brasil y Uruguay presentan limitaciones a la incorporación de los tratados internacionales al ordenamiento jurídico interno, que no pueden ser aplicados directamente como ocurre en los demás Estados Partes. Por tanto, esos países necesitan adecuar su legislación interna para acompañar el progreso de la armonización de la legislación tributaria en el Mercosur. Brasil también deberá practicar los actos necesarios para celebrar tratados y acuerdos internacionales, atendiendo de esta forma los principios expresos en el artículo 4º de su CF, en el inciso IX: “la cooperación entre los pueblos para el progreso de la humanidad” y, en el párrafo único: “buscará la integración económica, política, social y cultural de los pueblos de América Latina, con el fin de la formación de una comunidad latinoamericana de naciones”. Sin embargo, a pesar de la gran complejidad y relevancia de estos problemas, si se manifiesta voluntad política, hay la posibilidad de superación de estos factores.

Aparte de Brasil, los demás países-miembros presentan estructuras simplificadas, el sistema tributario se encuentra en norma infra constitucional, gravan el consumo general de bienes y servicios con el IVA y, en lo que se refiere a los puntos que generan distorsiones en la tributación

entre los Estados Partes, son necesarios apenas algunos ajustes para alcanzarse la armonización. Por otra parte, en Brasil, hay tres niveles de atribución para los impuestos generales sobre el consumo (IPI, ICMS y ISS) y, aunque, desde el punto de vista jurídico, sea posible la consolidación de las hipótesis de incidencia de estos tres impuestos en uno solo -el IVA, bajo la competencia de la Unión- tanto desde el punto de vista político como económico, la implementación de tal reforma sería muy difícil de ser realizada. La hipótesis de incidencia del IVA fue compartida entre la Unión, los Estados federados y los Municipios para satisfacer las necesidades político-económicas de los distintos órdenes políticos. Coadunando a eso, el ICMS representa la mayor fuente de recaudación para la mayoría de los Estados federados, así como el ISS representa para los Municipios. Por tanto, las principales dificultades están en la transferencia de los ingresos entre los entes federados y en la modificación de atribuciones tributarias en la CF, objeto de mayor resistencia por parte de los Estados federados y Municipios. Por esto, es que desde hace tres décadas el Poder Constituyente intenta unir los tres impuestos, en uno único, con el fin de acabar con el efecto en “cascada” de los tributos, pero nunca logró éxito, manteniendo, así, la división tríplice.

Por otro lado, el mantenimiento de la política tributaria brasileña no se muestra totalmente incompatible con el proceso de integración del Mercosur. El ICMS ya pasó por algunas reformas que corrigieron distorsiones y que lo aproximó al diseño del IVA de los demás Estados Partes. En este sentido, habría la necesidad de algunos ajustes, como el establecimiento de alícuotas uniformes para todos los Estados federados referentes al ICMS, considerando el límite máximo de la alícuota del 25%, para posteriores ajustes con vistas al atendimento de las directrices determinadas por el Mercosur. Consecuentemente, así como defienden algunos estudios, las actuales limitaciones y problemas presentados por el ICMS pueden corregirse sin el sacrificio de la autonomía legislativa fiscal de los Estados federados, es decir, no sería necesaria una reforma profunda en el sistema tributario brasileño para la concretización del Mercosur, incluso porque sería un proceso muy lento y de difícil implementación.

En cuanto al IPI, por tratarse de un impuesto no acumulativo y con menos conflictos internos que el ICMS, no representaría un gran obstáculo al proceso de integración, principalmente si el bloque adopta el principio tributario de destino. Por otro lado, el ISS es acumulativo, hecho que se distancia de la dinámica internacional de tributación sobre los servicios. Sin embargo, la inclusión de los servicios en el campo de incidencia de un tributo único sobre el consumo, sería una tarea casi imposible delante de los siguientes factores:

- las fuertes presiones políticas y económicas por parte de los Municipios;
- el sistema federativo adoptado por el país, que confiere autonomía y competencia tributaria también a los Municipios en la propia CF;
- el gran número de Municipios existentes en Brasil (más de 5500) y la gran extensión territorial del país;
- la dificultad en establecer la repartición de los ingresos, si fueran recaudados por la Unión; y, otros más.

Por consiguiente, lo más viable sería proponer una reforma a fin de acabar con el efecto acumulativo del impuesto, que resulta en distorsiones en los precios de los servicios. Así que, en Brasil, la reforma tributaria necesaria para la armonización fiscal del bloque, no pasa, obligatoriamente, por una amplia reforma constitucional. Incluso, si ocurriera esa reforma para la adopción del IVA, probablemente, el ICMS sería mantenido en la competencia estatal y el ISS en la competencia municipal, por las razones antes discutidas. Por otro lado, independiente del intento de alcanzarse los objetivos del Mercosur, algunos puntos relativos a la tributación brasileña requieren corrección, que, en consecuencia, favorecerían la aproximación legislativa tributaria en el proceso de integración. Los puntos principales y más urgentes serían: la complejidad del sistema tributario; la acumulatividad del ISS y, para el ICMS: la imposibilidad de deducción de algunos costes de producción y las distorsiones internas generadas por las distintas alícuotas (“guerra fiscal”) y por la forma de cálculo del impuesto “por dentro”.

Los Estados asociados al Mercosur, por otro lado, poseen sistemas tributarios simplificados y adoptan el sistema del IVA, que por sí solo ya facilita los ajustes necesarios a la armonización tributaria. Además, solamente disciplinan en sus constituciones nacionales, así como Paraguay y Uruguay, algunos principios tributarios y reglamentos sobre la competencia fiscal.

Como resultado de lo expuesto, en el Mercosur, en esta fase inicial de armonización fiscal, para reducir o neutralizar los efectos tributarios en las transacciones comerciales y facilitar el proceso de integración, el principio más adecuado a ser adoptado por los Estados Partes sería el de tributación exclusiva en el destino. Ya que, aparte de Brasil que adopta internamente en la relación entre los Estados federados el principio híbrido origen-destino, los demás Estados Partes adoptan el de tributación exclusiva en el destino. Sin embargo, se podría pensar en la viabilidad de adopción del de origen, con la finalidad de profundizar el mecanismo de integración, en fases más avanzadas del proceso, cuando los sistemas tributarios de los miembros ya se encontrasen armonizados y hubiese la posibilidad de uniformización de las legislaciones.

Independiente del nivel de reforma que se va a realizar en el sistema tributario, ya sea en Brasil, o en otro país-miembro, es imprescindible tener en cuenta los principios tributarios de la suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad, así como la búsqueda por evitar la doble tributación y promover el intercambio de información. Por consiguiente, se debe priorizar la no discriminación de bienes y servicios entre nacionales e importados y la transparencia en la aplicación de las normas fiscales. Además, en lo posible, se debe buscar la simplificación del sistema tributario con el fin de mejorar la eficiencia del sistema económico.

Los incentivos fiscales representan otro punto que debe ser puesto de relieve. Hay la necesidad de su armonización para eliminar distorsiones en el comercio intrabloque, ya que, en el Mercosur, este tema es bastante incipiente y las normas que prevén algún tipo de limitación a la concesión de subsidios se encuentran dispersas en la legislación y acuerdos. Sin embargo, no todo está vedado. Los incentivos no deben ser discriminatorios, pero deben proponerse al fortalecimiento y al perfeccionamiento de políticas de desarrollo regional. Es decir, solo serían aceptables las prácticas que beneficiasen determinados sectores económicos o regiones en detrimento de

otras, que representasen condiciones necesarias e indispensables a un saludable proceso de equilibrio social y de convergencia económica, sin generar distorsiones en el comercio.

Con el objetivo de buscar el desarrollo del bloque regional, una posible opción para consolidar la unión aduanera en un plazo determinado, que dependería de la voluntad política y del desempeño técnico de cada Estado Parte, sería, por ejemplo, crear grupos de trabajo sectoriales, compuestos por representantes de cada Estado Parte, con el fin de elaborar una lista consolidada de providencias a adoptar (identificando obstáculos existentes, sean ellos estructurales, sistémicos o coyunturales y proponiendo soluciones alternativas y estrategias de para su eliminación), también definir una metodología y establecer un cronograma para su implementación posterior. Todo debería ser registrado en un compromiso formal y ratificado por el Parlamento del Mercosur y por los órganos legislativos nacionales. A partir de este momento, cada Estado Parte debería presentar un proyecto, con plazo determinado para consecución, con un programa de acciones gubernamentales y multilaterales a fin de alcanzar el mercado común. Paralelamente, debería crearse una comisión en el Mercosur para la supervisión y el desarrollo de recomendaciones para el cumplimiento de dichos objetivos. Sería un proceso lento y gradual, sin embargo, podría surtir efectos aún no alcanzados por el bloque.

En este sentido, el objetivo de formar un mercado común, de acuerdo con lo establecido en el Tratado de Asunción, implica en la libertad de circulación de bienes, servicios y capitales, bien como en la posibilidad de la libre competencia entre todos aquellos, Estados-miembros o asociados, que componen el bloque económico. Sería necesario eliminar barreras arancelarias y no arancelarias, aplicar conscientemente el principio de la no discriminación, armonizar las legislaciones, en especial, la tributaria, y consagrar el principio democrático. E, incluso no siendo imprescindible para el desarrollo del bloque en este momento, convendría repensar los aspectos del carácter intergubernamental y del alcance de la supranacionalidad, lo que representaría un gran paso en el sentido de acelerar el avance del bloque, si fueran implementados. No obstante, no es posible afirmar si tamaños objetivos serán algún día alcanzados por el Mercosur, ya que dependen fuertemente de manifestación de voluntad política. Pensar en la concretización de la armonización tributaria figura como un ideal posible pero, al mismo tiempo, distante.

Por otra parte, las insuficiencias del proceso de integración del Mercosur, constatadas a lo largo de este trabajo, no deben oscurecer los avances proporcionados por el bloque en las dos últimas décadas. De manera general, se puede inferir que el balance es positivo: hubo significativo aumento de intercambio económico entre los países-miembros, por ejemplo. Sin embargo, el futuro más inmediato del bloque se encuentra fuertemente dependiente de su revitalización económica, de voluntad política y de la concienciación de su relevancia por parte de los gobiernos de los países-miembros.

## Recomendaciones

A continuación de este trabajo, se propondría, en el ámbito del Mercosur:

- identificar las diferencias y similitudes entre los impuestos que gravan la renta o el patrimonio en los Estados Partes; así como, analizar los desafíos, perspectivas y posibilidades de armonización tributaria de dichos impuestos. Incluso, se podría enfocar en los otros tributos que gravan el consumo de bienes y servicios, como las contribuciones sociales de intervención en el dominio económico;
- analizar la evolución y la estabilidad del comercio regional en sus diferentes fases, con base en el comportamiento de los flujos comerciales del bloque, tanto el intrarregional, como el interregional o aún, el flujo con terceros países;
- examinar y discutir las razones para la búsqueda de otros acuerdos e instituciones, más allá del Mercosur, para abarcar América del Sur, como la Unión de Naciones Suramericanas - UNASUR; y, posteriormente, alcanzar la incorporación de países de América Central, Caribe y México, como la Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños -CELAC;
- realizar un análisis crítico del sistema de solución de controversias establecido para el Mercosur, tanto entre los Estados Partes, como entre particulares y uno o más Estados Partes, averiguando su evolución e identificando sus limitaciones, insuficiencias y posibles soluciones;
- comparar las características básicas de los cinco Estados Partes en el momento inicial de las negociaciones del Mercosur con las características actuales, bien como evaluar su evolución. También, podría ser interesante comparar los resultados logrados por el Mercosur con aquellos de otros bloques regionales. Con relación a las características a comparar, se recomienda, por ejemplo: el volumen de los flujos comerciales y los indicadores: macroeconómicos, de la estructura productiva, del desarrollo social. O aún, realizar un estudio comparado de los sistemas tributarios de los Estados Partes, no solo de la estructura tributaria o de la complejidad del sistema, sino también, del nivel de la carga tributaria; del nivel de evasión fiscal; del equilibrio de las finanzas públicas, etc.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALMEIDA, Paulo Roberto de (2002): “Mercosul: antecedentes, desenvolvimento e crise – uma avaliação analítico descritiva do período 1986-2002”, *Revista Impulso*: Editora Unimep, Piracicaba, vol. 13, nº 31, p. 9-45, maio-agosto 2002.
- ALMEIDA, Paulo Roberto de (2009): “Mercosul e América do Sul na visão estratégica brasileira”, \**Asteriscos - Revista de Estudos Internacionais e da Paz (Journal of International and Peace Studies)*, nº 7/8, p. 155-186. Santa Catarina: Edições Perímetro.
- AMARO, Luciano (1999): *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva.
- AQUINO, Miguel Ángel (2008): *Armonización Tributaria en el Mercosur*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, DOC. Nº 14/08, 2008. Disponible en: <[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2008\\_14.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2008_14.pdf)>. Acceso en: 13 de febrero de 2014.
- BARRAL, Welber. (2000): *O Brasil e a OMC: Os interesses brasileiros e as futuras negociações multilaterais*. Florianópolis: Ed. Diploma Legal.
- BARREIX, Alberto y VILLELA, Luiz (2003): *Tributación en el MERCOSUR: Evolución, comparación y posibilidades de coordinación*. Buenos Aires: BID - INTAL/ITD.
- BAUMANN, Renato y MUSSI, Carlos (2006): *Mercosul: Então e Agora*. Escritório no Brasil: CEPAL. Disponible en: <<http://www.cepal.org/publicaciones/xml/1/24531/LCBRSR159MercosulEntaoeagoraRBCM.pdf>>. Acceso en: 17 de septiembre de 2018.
- CARBAJO VASCO, Domingo (2013): *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública X Edición, Módulo I: Economía y Hacienda Pública. Sistemas tributarios y procesos de integración (II) - TEMA 4: El modelo tributario en los países de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Procesos de integración y armonización fiscal (I)*. Madrid: Fundación CEDDET e Instituto de Estudios Fiscales.
- CASTRO, Jorge (2003): “A política econômica nos processos de integração: globalização, integração e uma nova concepção de soberania”, en Benecke, Dieter; Nascimento, Renata y Fendt, Roberto (Orgs.). *Brasil na arquitetura comercial global*. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer, p. 173-182.
- COSTA, Alcides Jorge (1978): *Les forces imaginantes du droit. Le pluralism ordonné*. São Paulo: Resenha Tributária.
- CURZEL, Rosana (2013): “As vicissitudes dos fluxos comerciais nas diferentes fases do Mercosul”, en Resende, Erica Simone Almeida y Mallman, Maria Izabel (Orgs.). *Mercosul – 21 anos: Maioridade ou Imaturidade?*, Curitiba: Juruá, p. 61-93.
- DELMAS-MARTY, Mireille (2006): *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. Paris: Seuil.
- DERZI, Misabel Abreu Machado (1999): “A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro”, en BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). *Reforma tributária & Mercosul*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 17-30.
- DORATIOTO, Francisco Fernando Monteoliva (2003): “O império do Brasil e as grandes potências”, en Martins, Estevão Chaves de Rezende (Org.). *Relações Internacionais: visões do Brasil e da América Latina*. Volume 9, Coleção Relações internacionais. Brasília: IBRI, p. 133-152.
- FIORI, José Luís (1998): *Poder e dinheiro: uma economia política globalizada*. Petrópolis: Vozes.

*Armonización tributaria de los impuestos que gravan el consumo de bienes y servicios en el ámbito del Mercosur: las limitaciones del sistema tributario brasileño*

- GASCÓN CATALÁN, Jesús (2013): *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública X Edición, Módulo I: Figuras impositivas –TEMA 5: Impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: Fundación CEDDET e Instituto de Estudios Fiscales.
- GASSEN, Valcir (2013): *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica*. São Paulo: 2ª ed. rev. e mod., Saraiva.
- GÓMEZ-SABAINI, Juan Carlos (2006): *Cohesión social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina – Series Políticas Sociales*. Santiago de Chile: División de Desarrollo Social, CEPAL Naciones Unidas, n° 127, diciembre-2006.
- GONÇALVES, Williams (2013): “Mercosul e a questão do desenvolvimento regional”, en Resende, Erica Simone Almeida y Mallman, Maria Izabel (Orgs.). *Mercosul – 21 anos: Maioridade ou Imaturidade?*, Curitiba: Juruá, 2013, p. 33-60.
- GONZÁLEZ, Darío; MARTINOLI, Carol y PEDRAZA, José Luis (2009): *Sistemas Tributarios de América Latina – Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- GRANILLO OCAMPO, Raúl (2009): *Direito Internacional Público da Integração*. Tradução de S. Duarte; revisão técnica de José Carlos Hora e Silva. Rio de Janeiro: Elsevier.
- HUSEK, Carlos Roberto (2012): *Curso de Direito Internacional Público*. São Paulo: LTR.
- JARACK, Dino (1999): *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- LAMAGRANDE, Alfredo Julio (2006): “Perspectivas de la armonización fiscal interna en el Mercosur”, *Cronica Tributaria*, n° 120, p. 57-81. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- LOPES FILHO, Ozíres (1999): “A necessidade (ou não) de inclusão dos serviços no campo de incidência do IVA”, en Balthazar, Ubaldo Cesar (Org). *Reforma Tributária & MERCOSUL*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 58-64.
- MACHADO, Hugo de Brito (2012): *Curso de Direito Tributário*. 33ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores.
- MORE, Roberto Fernandes (2002): “*Integração econômica internacional*”, *Teresina: Jus Navigandi*, ano 7, n. 59, 1 out. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/3307>>. Acesso em: 19 jan. 2014.
- NOGUEIRA, Alberto (1998): “Mercosul, harmonização tributária e comércio intra-regional: raízes e perspectivas (globalização e tributação)”, *Revista de Ciências Sociais*, v. 4, n°. 1, p. 7-37. Rio de Janeiro: UGF, junho-1998.
- PITA, Claudino (1996): “Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul”, en Salazar, Antônio y Pereira, Lia Valls (Orgs.). *Mercosul: perspectivas da integração*. Rio de Janeiro: FGV.
- SALDANHA, Eduardo (2008): *Harmonização legislativa tributária*. Curitiba: Juruá.
- SALDANHA, Jânia Maria Lopes (2007): *Seminário Especial “Cooperação Jurisdicional e Policial”*. Santa Maria: Mestrado em Integração Latino Americana.
- SANTOS, Ricardo Soares Stersi dos (2008): “A integração latino-americana no século XIX: antecedentes históricos do Mercosul”, *Revista Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, ano XXVIII, n° 57, p. 177-194, dez. 2004.
- SILVA, Roberto Luiz (2008): *Direito Internacional Público*. 3ª ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey.
- TORRES, Heleno Taveira (1998): “Mercosul e o conceito de harmonização na tributação das rendas das empresas”, *Revistas dos Tribunais*, ano 6, n°. 22, jan./mar. 1998. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais.

VARSANO, Ricardo (1995): *A tributação do comércio interestatal: ICMS atual versus ICMS partilhado*. Texto para discussão n° 382. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada IPEA, 1995.

#### **NORMATIVA:**

ARGENTINA, Constitución Nacional de la República Argentina –Ley n° 24.430, de 1° de mayo de 1853 (sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994). Disponible en: <<https://www.caserosada.gob.ar/images/stories/constitucion-nacional-argentina.pdf>>. Acceso en: 9 de julio de 2018.

ARGENTINA, Ley de Impuesto a las Ganancias (Texto Ordenado por Decreto n° 649/97) –Ley n° 20.631, de 27 de diciembre de 1853. Disponible en: <<http://www.loa.org.ar/legNormaDetalle.aspx?id=2686>>. Acceso en: 9 de julio de 2018.

ARGENTINA, Ley de Impuesto a las Ganancias –Decreto n° 280, de 1997. Disponible en: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/42701/texact.htm>>. Acceso en: 9 de julio de 2018.

ARGENTINA, Ley de Impuestos Internos –Ley n° 24.674, de 17 de julio de 1996 –Modifícase la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones. Disponible en: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/38621/norma.htm>>. Acceso en: 10 de julio de 2018.

BRASIL, Código Tributário Nacional –Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acceso en: 30 de julio de 2018.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acceso en: 30 de julio de 2018.

BRASIL, Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados –Decreto n° 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm)>. Acceso en: 30 de julio de 2018.

BRASIL, Decreto n° 7.030, de 14 de dezembro de 2009 –Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 19 de dezembro de 2003. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm)>. Acceso en: 31 de julio de 2018.

BRASIL, Emenda Constitucional n° 42, 19 de dezembro de 2003. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)>. Acceso en: 31 de julio de 2018.

BRASIL, Lei Complementar n° 116, 31 de julho de 2003. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acceso en: 31 de julio de 2018.

BRASIL, Lei Kandir –Lei Complementar n° 87, 13 de setembro de 1996. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acceso en: 02 de agosto de 2018.

BRASIL, Proposta de Emenda à Constituição –PEC 175/1995, de 23 de agosto de 1995. Disponible en: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD18AGO1995.pdf#page=33>>. Acceso en: 02 de agosto de 2018.

- BRASIL, Proposta de Emenda à Constituição –PEC 233/2008, de 28 de fevereiro de 2008. Disponible en: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008)>. Acceso en: 02 de agosto de 2018.
- BRASIL, Protocolo de Brasília –Decreto nº 922, de 10 de setembro de 1993. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0922.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0922.htm)>. Acceso en: 03 de agosto de 2018.
- BRASIL, Protocolo de Ouro Preto –Decreto nº 1.901, de 09 de maio de 1996. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D1901.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D1901.htm)>. Acceso en: 30 de julio de 2018.
- BRASIL, Reforma Tributaria Brasileira –Emenda Constitucional nº 18, 1º de dezembro de 1965. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acceso en: 03 de agosto de 2018.
- BRASIL, Regulamento do IPI –Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm)>. Acceso en: 30 de julio de 2018.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 480563/RS, 2002/0146332-5, Relator Ministro Luiz Fux, Julgamento: 06/09/2005. Órgão Julgador: Primeira Turma, Diário de Justiça 03-10-2005, p. 121.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. CR 8279 AgR / AT – Argentina, Carta Rogatória, Relator: Ministro Celso de Mello, Julgamento: 17/06/1998. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Diário de Justiça 10-08-2000, p. 6.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1480, Relator: Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, Diário de Justiça 18-05-2001, p. 429.
- BRASIL, Tabela de incidência do IPI –Decreto nº 8.950, de 29 de diciembre de 2016. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8950.htm#art6](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8950.htm#art6)>. Acceso en: 17 de septiembre de 2018.
- BRASIL, Tratado de Assunção –Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0350.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0350.htm)>. Acceso en: 09 de julio de 2018.
- GATT, 1947. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947. Disponible en: <[http://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/gatt47.pdf](http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf)>. Acceso en: 19 de septiembre de 2018.
- GATT, 1994. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. Disponible en: <[http://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/06-gatt.pdf](http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/06-gatt.pdf)>. Acceso en: 19 de septiembre de 2018.
- PARAGUAY, Constitución Nacional de la República del Paraguay, de 20 de junio de 1992. Disponible en: <<http://jme.gov.py/transito/leyes/1992.html>>. Acceso en: 15 de septiembre de 2018.
- PARAGUAY, Ley nº 125/1991 - Libro III –Impuesto al Consumo. Disponible en: <<http://www.hacienda.gov.py/normativa/Ley%20125-1991%20Que%20establece%20el%20Nuevo%20R%C3%A9gimen%20Tributario.pdf>>. Acceso en: 15 de septiembre de 2018.
- PARAGUAY. Decreto nº 6.806, 20 de diciembre de 2005. Disponible en: <<https://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY-SET/detail?folder-id=repository:collaboration:/sites/PARAGUAY-SET/categories/SET/Normativas/decretos/2005&content->

id=/repository/collaboration/sites/PARAGUAY-SET/documents/decretos/2005/decreto-n-680605.pdf>. Acceso en: 15 de septiembre de 2018.

PARAGUAY, Decreto n° 4.344, 21 de diciembre de 2004 –por el cual se reglamenta el Impuesto Selectivo al Consumo previsto en la Ley n° 125/91. Disponible en: <<https://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY-SET/detail?folder-id=repository:collaboration:/sites/PARAGUAY-SET/categories/SET/Normativas/decretos/2004&content-id=/repository/collaboration/sites/PARAGUAY-SET/documents/decretos/2004/decreto-n-434404.pdf>>. Acceso en: 15 de septiembre de 2018.

URUGUAY, Constitución de la República Oriental del Paraguay de 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994 y el 8 de diciembre de 1996. Disponible en: <<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/constitucion>>. Acceso en: 19 de septiembre de 2018.

URUGUAY, Ley n° 18.083, 27 de diciembre de 2006 –Nuevo Sistema Tributario –Título 9 –Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios. Disponible en: <

URUGUAY, Ley n° 18.083, 27 de diciembre de 2006 - Nuevo Sistema Tributario –Título 10 –Impuesto al Valor Agregado. Disponible en: <

URUGUAY, Ley n° 18.083, 27 de diciembre de 2006 - Nuevo Sistema Tributario –Título 11 –Impuesto Específico Interno. Disponible en: <

UNIÓN EUROPEA, Propuesta de Directiva del Consejo COM (2018) 329 final 2018/0164 (CNS), del 25 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE. Disponible en: <<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-329-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>>. Acceso en: 15 de octubre de 2018.

UNIÓN EUROPEA, Directiva del Consejo 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Disponible en: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=pt>>. Acceso en: 15 de octubre de 2018.

VENEZUELA, Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 con las modificaciones de la Enmienda N° 1, de 2009. Disponible en: <<http://www.mpptaa.gob.ve/publicaciones/leyes-y-reglamentos/constitucion-de-la-republica-bolivariana-de-venezuela>>. Acceso en: 19 de septiembre de 2018.

VENEZUELA, Decreto n° 206, 9 de julio de 1999 –Reglamento General de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado. Disponible en: <[http://www.ciens.ucv.ve/coordad/document/Leyes/G05363\\_12-07-99\\_LEYIVA.pdf](http://www.ciens.ucv.ve/coordad/document/Leyes/G05363_12-07-99_LEYIVA.pdf)>. Acceso en: 19 de septiembre de 2018.

**FUENTES PRIMARIAS Y RECURSOS PARA INVESTIGACIÓN EN INTERNET:**

ALADI: [www.aladi.org](http://www.aladi.org)

CEPAL: [www.cepal.org/es](http://www.cepal.org/es)

CIAT: [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

Mercosur: [www.mercosur.int/](http://www.mercosur.int/)

Mercosul (el sitio brasileño del Mercosur, administrado por el Departamento del Mercosur -DMSUL- do Ministerio de las Relaciones Exteriores de Brasil): [www.mercosul.gov.br](http://www.mercosul.gov.br)

Mercosur (Secretaría Administrativa): [www.mercosur.org.uy](http://www.mercosur.org.uy)

Ministerio de las Relaciones Exteriores de Brasil: [www.mre.gov.br](http://www.mre.gov.br)

Nafta: [www.nafta.net](http://www.nafta.net)

Portal Brasil: [www.brasil.gov.br](http://www.brasil.gov.br)

Unión Europea (el sitio web oficial de la UE): [europa.eu/](http://europa.eu/)